Die Besteuerung des gewerblichen Gewinnes nach deutschem und schweizerischem Recht

Darstellung und Kritik der herrschenden Steuern und Meinung darüber

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades
einer Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
(Wirtschaftswissenschaftliche Abteilung)
der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen

vorgelegt von

HELMUT MEIER

aus Niedergösgen (Kanton Solothurn, Schweiz)

JURIS-VERLAG ZÜRICH

1960

6616

Die Besteuerung des gewerblichen Gewinnes nach deutschem und schweizerischem Recht

Darstellung und Kritik der herrschenden Steuern und Meinung darüber

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades
einer Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
(Wirtschaftswissenschaftliche Abteilung)
der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen

vorgelegt von

HELMUT MEIER

aus Niedergösgen (Kanton Solothurn, Schweiz)

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

JURIS-VERLAG ZÜRICH
1960

8322
/60

Obmann: Herr Prof. Dr. Hero Moeller
Erstberichterstatter: Herr Priv.-Doz. Dr. Dr. Kuno Barth
Zweitberichterstatter: Herr Prof. Dr. Rudolf Johns
Tag der mündlichen Prüfung: 15. Juli 1959

Meinen lieben Eltern

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549610_0025

INHALTSVERZEICHNIS

Einleitung 11

1. Kapitel
GRUNDLAGEN DER UNTERSUCHUNG

I. Der Begriff Gewerbe im Steuerrecht 13
1. in Deutschland 13
2. in der Schweiz 15

II. Kaufmännische Buchführung und Gewerbebetrieb in Deutschland und in der Schweiz 17

III. Die Steuerhoheit und die Ertragshoheit in Deutschland und in der Schweiz 18
1. Steuerhoheit 18
2. Ertragshoheit 20

IV. Die allgemeinen Vorschriften 21

V. Die Abgrenzung des Themas in Bezug auf die zu behandelnden Steuern 23

2. Kapitel
DIE STELLUNG DER STEUERN IM JEWEILIGEN STEUERSYSTEM DIESER LÄNDER IN IHRER FUNKTION UND BELASTUNGSGRÖSSE

A. Deutschland

I. Die Umsatzsteuer als Vorbelastung 25
1. Vorgeschichte der heutigen Umsatzsteuer 25
2. Die Umsatzsteuer im modernen Steuersystem 25
3. Die Geschichte der Umsatzsteuer in Deutschland . . . 26
4. Die technische Ausgestaltung der Umsatzsteuer 28
5. Der soziale Gesichtspunkt der Warenumsatzsteuer . . . 29

II. Die Ertragssteuern vom Nettoertrag 30
1. Die Einkommensteuer 30
a) Geschichtliche Entwicklung der Einkommensteuer . . 30
b) Geschichte und Strukturwandlung der deutschen Einkommensteuer 32
c) Streit um den allgemeinen Einkommensbegriff . . . 34
d) Einkommensbegriff in Deutschland und seine Auswirkungen auf die Ermittlung des Gewinnes 36
e) Bewertung 40
f) Abschreibung und Absetzung 41
g) Die Frage des Verlustabzuges 42
h) «Werbungskosten» und «Betriebsausgaben» im deutschen Einkommensteuerrecht 45
i) Die progressive Ausgestaltung der Einkommensteuer . . 46
k) Aufkommen der Einkommensteuer in Deutschland . . 48
2. Die Lohnsteuer 49
3. Die Körperschaftsteuer 49
a) Besteuerung der Körperschaften 49
b) Geschichte der Körperschaftsteuer 51
c) Aufkommen der Körperschaftsteuer im Steuersystem . . 54
4. Die Spezialbesteuerung der Holdinggesellschaft 54
5. Das Notopfer für Berlin 56
6. Die Wandlung im Anteil der Ertragssteuern am Gesamtaufkommen der Besteuerung 57
7. Problematik der Besteuerung der gewerblichen Einkünfte . . 60

III. Die gewerbliche Sondersteuer 61
1. Die Gewerbesteuer 61
a) Ursprung der Gewerbesteuer 61
b) Entwicklung der Gewerbesteuer 61
c) Wesen der Gewerbesteuer 63
d) Besteuerungsgrundlagen 64
e) Gewerbesteuersatz und -ertrag 64

IV. Die Besteuerung des Vermögens 65
1. Die Vermögensteuer 65
a) Geschichte der Vermögensteuer 65
b) Rechtliche Natur der Vermögensteuer 68
c) Bewertung für die Vermögensteuer 69
d) Die Werte der beiden Systeme und ihre innere Beziehung . 70

2. Der Lastenausgleich 71
3. Die Grundsteuer 73

B. Die Schweiz

I. Die Umsatzsteuer als Vorbelastung 75
1. Geschichte der Umsatzsteuer in der Schweiz 75
2. Technische Ausgestaltung der Umsatzsteuer 76
3. Steuersubjekt 80
4. Steuersätze 81
5. Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferungen 82
6. Ausgleichssteuer 82
7. Abwälzungsvorschriften 83
8. Die Warenumsatzsteuer im schweizerischen Steuersystem . . 83
9. Würdigung der schweizerischen Umsatzsteuer 85

II. Die Einkommensteuer 86
1. Geschichte der Einkommensteuer 86
2. Tabelle der Steuersysteme des Bundes, der Kantone und der Gemeinden in bezug auf die Einkommen- und Vermögenssteuer 86
3. Einkommensbegriff im schweizerischen Einkommensteuerrecht 88
4. Die Gewinnungskosten 89
a) Begriff der Gewinnungskosten 89
b) Formulierung der Abzugsberechtigung von Gewinnungskosten 90
c) Gewinnungskosten beim gemischten Erwerbseinkommen (Geschäftseinkommen) 92
d) Merkmale der Gewinnungskosten 93
e) Zeitliche Zuordnung der Gewinnungskosten 95
5. Die Abschreibung 96
6. Geschäftsverluste 97
7. Nicht abzugsfähige Aufwendungen 97
8. Einkommensteuer der Unselbständigerwerbenden . . . 98
9. Einkommensteuer bei juristischen Personen 98
10. Einkommensteuersätze 101

11. Die Wertzuwachssteuer 102
a) Allgemeines 102
b) Kapitalgewinnsteuer 103
c) Grundstückgewinnsteuer 104
12. Die Stellung der Einkommensteuer in der Schweiz . . . 105

III. Die Besteuerung des Vermögens 106
1. Die Vermögenssteuer 106
a) Geschichtliches 106
b) Die steuerliche Erfassung des Vermögens in der Form der Gesamtvermögenssteuer und in derjenigen der partiellen Vermögenssteuer 109
b1) Gesamtvermögenssteuer 109
b2) Partielle Vermögenssteuer 110
b3) Anwendung der Systeme in den einzelnen Gemeinwesen 111
c) Spezialbehandlung von Aktiengesellschaften, Erwerbsgenossenschaften u. ähnl. wirtschaftlichen Vereinen 111
d) Spezialbehandlung von Holdinggesellschaften . . . 112
e) Schuldenabzug in der schweizerischen Vermögenssteuer . 113
f) Vermögenssteuersätze 114
g) Stellung der Vermögenssteuer im schweizerischen Steuersystem 115

3. Kapitel

VERGLEICH UND KRITIK DER EINZELNEN STEUERN IN DEUTSCHLAND UND IN DER SCHWEIZ

I. Vergleichende Beurteilung der Warenumsatzsteuer 117
1. Absolute Ergiebigkeit 117
2. Relative Einträglichkeit 119
3. Konstanz der Erträge 119
4. Nachteile einer Bruttoallphasenumsatzsteuer gegenüber einer Kleinhandelsvorumsatzsteuer 120

II. Vergleichende Beurteilung der Ertragssteuern 122
1. Unterschied zwischen der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und der Spezialbesteuerung der juristischen Personen . . . 122
2. Die Gewerbesteuer 124
3. Die Ertragssteuerbelastung des Gewerbes in Deutschland und in der Schweiz 125

III. Vergleichende Beurteilung der Vermögenssteuer 126
IV. Vergleichende Beurteilung der Besteuerung der Holdinggesellschaft 128
Schlusswort 131
Literaturverzeichnis 133

EINLEITUNG

In allen modernen Staaten zeigt uns die finanzwirtschaftliche Entwicklung der letzten Jahrzehnte ein ständiges Anwachsen des Staatsbedarfs und damit der Steuerlast. Eine Umkehr dieser Tendenz ist nicht abzusehen; im Gegenteil werden trotz Steigerung des kassenmässigen Steueraufkommens im Zuge der wirtschaftlichen Normalisierung die Finanzministerien immer wieder vor die Notwendigkeit gestellt, neue Steuerquellen zu erschliessen und die Ausschöpfung der alten zu verbessern[1].

Der Anteil der Steuerbelastung durch Gemeinde, Länder und Bund, am Volkseinkommen betrug im Rechnungsjahr 1956 in der Bundesrepublik Deutschland 26,3 % und in der Schweiz 15,7 % vom Nettosozialprodukt, ein Ausmass also, das um die Jahrhundertwende unvorstellbar war[2]. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach Berechnungen von Klösges[3] in Deutschland 83,6 % des gesamten Steueraufkommens (ohne Zölle) 1950/51 aus den Kassen der gewerblichen Unternehmungen gezahlt wurden und demgegenüber nur 13.7 % von Privatpersonen, Land- und Forstwirtschaft und 2,5 % aus Staatsmonopolen. Sicher ist, dass die öffentliche Hand im Laufe der Zeit den Umfang ihrer Ansprüche so sehr steigerte, dass sie nicht nur ihren Anteil am Ertrag laufend erhöhte, sondern auch ihre Einflussnahme auf die Art und Weise der Ermittlung des rechnerischen Ergebnisses dauernd verstärkte. Hiervon abgesehen hat die steuerliche Belastung gerade in Deutschland in neuerer Zeit einen solchen Grad erreicht, dass man sogar von einer Krise des ganzen Steuersystems mit seiner Vielzahl an Abgaben sprechen kann.

---

1 Vgl. Klösges E., Die Steuerlawine in: Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten NF. Heft 1, Berlin 1953, S. 9.

2 Vgl. Finanzen und Steuern 1956/57 in: Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 300, Mai 1958, S. 11, für Deutschland errechnet nach den Angaben des Statistischen Jahrbuches Deutschland 1958, S. 374 und 477.

3 Vgl. Klösges E., a. a. O., S. 10, diese Zahlen beruhen allerdings wie er sagt: «auf Grund ungenügenden statistischen Materials und teilweise auf Schätzungen.

Im 19. Jahrhundert war der gewerbliche Gewinn durch Steuern eher geschont als zu sehr belastet. Dieses Bild hat sich aber seit dem Ende des ersten Weltkrieges praktisch in das Gegenteil verkehrt. Der gewerbliche Gewinn wird mit einer Einkommensteuer belastet, der eine hohe Umsatzsteuer vorausgeht und dann kommt in Deutschland noch eine Gewerbesteuer dazu, die gegenüber früheren Zeiten als ungewöhnlich schwer erscheinen muss.

Im Rahmen der «Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre», die es mit der ausschliesslichen Verflechtung von Steuern und Betrieb zu tun hat, soll dieses Übermass an «Unternehmungssteuern» im Steuerbukett in Deutschland und in der Schweiz durch eine vergleichende Arbeit untersucht werden und zwar in Bezug auf die Stellung dieser «Unternehmungssteuern» im jeweiligen Steuersystem in ihrer Funktion und Belastungsgrösse. Es schien wichtig, auch den geschichtlichen Ursprung jeder Steuer kurz aufzuzeigen; denn oft ist der Platz, den eine Steuer im Steuersystem einnimmt, nur historisch zu verstehen.

Herrn Privatdozent Dr. Barth möchten wir für die rege Anteilnahme an der Ausarbeitung dieser Dissertation und seine vielfältigen, wertvollen Ratschläge unseres besonderen Dankes versichern.

1. Kapitel

Grundlagen der Untersuchung

I. DER BEGRIFF GEWERBE IM STEUERRECHT

In Deutschland und der Schweiz wird nicht das gleiche unter der Bezeichnung Gewerbe verstanden. Daher scheint es mir wichtig aufzuzeigen, was man im Steuerrecht in den zwei Ländern unter dem Begriff Gewerbe versteht.

1. In Deutschland

Im deutschen Gewerbesteuergesetz von 1936 findet sich keine Begriffsbestimmung. Dagegen enthält die alte preussische Gewerbesteuer-Verordnung von 1923 eine Umschreibung des Gewerbebetriebes. In ihrem § 1, Abs. 1, heisst es: «Als Gewerbebetrieb gilt jede fortgesetzte, auf Gewinnerzielung gerichtete, selbständige Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt». Dazu sind von Interesse die Begriffe von Geschäft und Gewerbe, wie sie die Steuerrechtspraxis hervorgebracht hat. Von allgemeiner Bedeutung sind hier zunächst die Begriffsbestimmungen, die die Judikatur des preussischen Oberverwaltungsgerichts und des Reichsfinanzhofs gegeben haben. Das preussische Oberverwaltungsgericht hat den Gewerbebetrieb in ständiger Rechtsprechung umschrieben als «eine mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige, berufsmässige und erlaubte Arbeitstätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt»[1]. Eine ähnliche Auffassung vertritt auch der Reichsfinanzhof. Er sagt, der Gewerbebetrieb sei, «eine mit der Absicht der Gewinnerzielung auf eigene Rechnung und Gefahr übernommene, selbständige, berufsmässige Arbeitstätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt»[2].

---

1 Vgl. Steuer und Wirtschaft 1931 Nr. 280.
2 Urteil vom 4. 2. 1931 VI/a 176/30 in Steuer und Wirtschaft Nr. 280.

Einen einheitlichen Begriff des Gewerbebetriebes enthält das Steueranpassungsgesetz vom 16. 10. 1934 in Zusammenhang mit der Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 dieses Gesetzes und zwar in § 7 Abs. 2 dieser VO i. d. F. vom 24. 12. 1953[3]. Eine gewerbliche Betätigung liegt danach vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

Selbständigkeit
Nachhaltigkeit
Vorhandensein einer Gewinnabsicht
Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr.

Hinzu kommt nach einer weiteren Entscheidung des RFH[4] zur Unterscheidung von freien Berufen, dass es sich um «eine besondere, auf eigene Gefahr geführte Unternehmung, eine gewerbliche Handelsunternehmung jeder Art handelt, mag diese fabrik- oder handwerksmässig betrieben werden.» Eine gewerbliche Betätigung ist vor allem gegeben:

bei der Be- und Verarbeitung (Industrie, Baugewerbe, Handwerk);
beim Handel (Gross- und Einzelhandel, Wandergewerbe);
beim Verkehrsgewerbe, Bankgewerbe, Versicherungsgewerbe;
bei Gast- und Schankwirtschaften und beim Beherbergungsgewerbe.

Dazu kommt nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 15 Abs. 1 EStG die gewerbliche Bodenbewirtschaftung (Bergbauunternehmen und Betriebe zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie keine land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe sind).

Die Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit von verwandten Tätigkeitsgebieten, die anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind (vor allem Land- und Forstwirtschaft, selbständige und nichtselbständige Arbeit, Vermietung und Verpachtung) ist, abgesehen von der Verschiedenheit der Vorschriften über die Ermittlung des steuerpflichtigen Ertrags deshalb von besonderer Bedeutung, weil ausschliesslich «gewerbliche Unternehmen» im Sinne des Einkommensteuergesetzes zusätzlich auch der Gewerbesteuer unterliegen[5].

---

3 BGBl. I S. 1592.
4 RFH Bd. 21, S. 245.
5 Vgl. dazu Lademann Fritz, Die Besteuerung des gewerblichen Gewinnes in: Schriftenreihe der Deutschen Europa-Akademie, H. 15 1952, S. 129.

2. *In der Schweiz*

Die neuere schweizerische Praxis stellt beim Begriff des Gewerbebetriebes nicht auf die Gewinnabsicht ab. Man versteht unter Gewerbe jede berufsmässige Tätigkeit, deren Zweck der Erwerb ist[6]. Diese Umschreibung findet sich bereits in der alten Rechtsprechung zur Bundesverfassung: Der Bundesratsbeschluss vom 2. 2. 1878 (BB 1878 I, S. 173) legt den Terminus «Handel und Gewerbe» Art. 31 BV dahin aus, «dass damit alle menschliche auf Erwerb und Gewinn gerichtete Thätigkeit, sofern sie nicht als eine sittenwidrige oder rechtswidrige sich darstellt, gemeint ist». In demselben Sinn versteht ein Entscheid des eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartementes[7] unter Gewerbe «eine organisierte, dauernde wirtschaftliche Tätigkeit, welche einen Umsatz (jährliche Roheinnahmen) mit sich bringt, nicht aber notwendigerweise einen Gewinn bezweckt.» Daraus, dass der Gesetzgeber in den Handelsregisterverordnungen vom 6. 5. 1890 und in der vom 7. 6. 1937 (Art. 52 Abs. 3) die Gewinnabsicht bei einzelnen Gewerbebetrieben besonders hervorgehoben hat, kann man den Schluss ziehen, dass im Sinne jener Verordnung jede selbständige, auf dauernden Erwerb gerichtete, wirtschaftliche Tätigkeit als Gewerbe verstanden wird. Auch im schweizerischen Steuerrecht werden Gewerbe und Geschäft einander gleichgestellt. Daher heisst es im Bundesratsbeschluss vom 23. 2. 1904: «Nach der bestehenden Gesetzgebung decken sich vielmehr die Ausdrücke «Geschäft» und «Gewerbe» und es kommt bei beiden gleichermassen der Gewinnabsicht als Begriffskriterium nur eine ganz untergeordnete Bedeutung zu»[8].

Damit kommt dem Kriterium der Gewinnabsicht keine entscheidende Bedeutung zu. Die Natur und der Umfang der geschäftlichen Betätigung sind ausschlaggebend dafür, ob ein Geschäft oder Gewerbe vorliegt[9] [10]. Eine allzu enge Interpretation des Ausdruckes «Geschäft und Gewerbe» dürfte daher nicht angebracht sein. Allenfalls findet sich eine Einschränkung im Sinne des deutschen Steuerrechts in der Praxis der eidg. Wehrsteuer. Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB spricht von einem Gewerbebetrieb. Im steuerrechtlichen Sinne kann von einem Gewerbebetrieb, so sagen die Kommentatoren, nur gesprochen werden, wenn eine auf Erwerb d. h. auf Verdienst gerichtete, berufsmässige, wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt.

---

6 Vgl. Bachofner Fritz, Der Gewinnbegriff im Steuerrecht, Diss., Zürich 1942, S. 53.
7 Burckhardt, Bundesrecht, 3. Bd. Nr. 1489 II, S. 959.
8 Bundesblatt der schweiz. Eidg. 1904 Bd. 1, S. 430/431.
9 Verwaltungsentscheide der Bundesbehörde Jg. 1929 H. 3, S. 53 Nr. 48.
10 BGE 56 I 123.

Kein Gewerbebetrieb liegt bei der Verwaltung des eigenen Vermögens vor, auch wenn dieses sehr umfangreich ist und wenn nach kaufmännischen Grundsätzen Buch geführt wird[11]. Es wird aber auch hier die Gewinnabsicht nicht genannt.

Im zürcherischen Steuerrecht macht § 19 Ziff. b von der Bezeichnung Geschäft und Gewerbe Gebrauch. Das Gesetz selbst sagt aber nicht, was es unter Geschäft und Gewerbe versteht. Einige wichtige Anhaltspunkte gibt uns aber die Judikatur, wenn sich auch keine feste Definition von Geschäft und Gewerbe findet. Als Beispiel diene folgendes Urteil:
«dass mit dem Betrieb eines Unternehmens eine Gewinnabsicht nicht im Vordergrund stand, schliesst nicht aus, dass es sich um einen Gewerbebetrieb handelt.»

Für das Vorhandensein eines Gewerbebetriebes ist der Erwerbszweck nicht ausschlaggebend und begriffsnotwendig. Nicht der Zweck, sondern die Art des Betriebes eines Unternehmens ist massgebend»[12].

Es liegt somit der zürcherischen Praxis fern, auf die Gewinnabsicht abzustellen — obwohl sie bei den meisten Geschäften und Gewerben gegeben sein wird. Ebenso bezeichnend ist ferner, wie das Urteil den Erwerbszweck als Kennzeichen des Gewerbebetriebes zurückdrängt. Für das Vorhandensein eines Geschäftes oder Gewerbes ist somit nach der Rechtsprechung zum zürcherischen Steuerrecht die Art und der Umfang eines Geschäftes oder Gewerbes massgebend. Darunter ist zu verstehen, dass jemand, nach aussen erkennbar, eine planmässige, nachhaltige Betätigung ausübt, die sich am allgemeinen geschäftlichen Verkehrsleben beteiligt.

Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Geschäft oder Gewerbe vorliegt, dürfen die Entwicklungen der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht unberücksichtigt bleiben. Die Gestaltung des wirtschaftlichen Lebens ist so mannigfaltig und differenziert, dass für die steuerrechtliche Erfassung all dieser tatsächlichen Formen die rechtliche Beurteilung nicht ausreichen kann. Wenn es im Steuerrecht daarauf ankommt, festzustellen, was wirklich wirtschaftlich ist, so wäre es verfehlt, wenn das Vorliegen eines Geschäfts- oder Gewerbebetriebes von einer starren Definition abhängig gemacht würde. Daraus zeigt sich deutlich, wie sich das Steuerrecht seine Begriffe nach seinen eigenen Zwecken schafft und so in manchen Gebieten dem Privatrechte gegenübertritt.

---

11 Perret Ch., Kom. zur eidg. Wehrsteuer, Zürich 1951, S. 43.

12 Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission an den zürcherischen Kantonsrat 1933 in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 35, S. 302.

Abschliessend kann gesagt werden, dass sich der Mangel einer gesetzlich festgestellten Definition des Begriffes Geschäft und Gewerbe im zürcherischen Einkommensteuergesetz nicht fühlbar macht.

Nach dem Basler Steuergesetz und der Auslegung in der Rechtsprechung des Appellationsgerichts betreibt ein Gewerbe, wer in selbständiger Stellung durch seine Tätigkeit sich einen Erwerb zu verschaffen sucht. Ob ein Gewinn dauernd oder nur vorübergehend erzielt wird, ist unerheblich.

Im schweizerischen Steuerrecht fallen demzufolge Handel, Industrie, Handwerk, ferner auch die Landwirtschaft, die freien Berufe, Berufsverbände und Dachorganisationen von solchen unter den Gewerbebegriff.

II. KAUFMÄNNISCHE BUCHFÜHRUNG UND GEWERBEBETRIEB IN DEUTSCHLAND UND IN DER SCHWEIZ

Das Vorhandensein einer kaufmännischen Buchhaltung hat keinen Einfluss auf die Frage, ob ein Gewerbebetrieb vorliegt. Der RFH entscheidet denn auch: «Dass die Tatsache, dass ein Privatmann zum Beispiel für seine Vermögensverwaltung sich einer kaufmännischen Buchführung bedient und aus diesem Grunde für die Ermittlung seiner Einkünfte die Gewinnmethode verlangt, kein Gehör findet»[16] [17].

Auch in der Schweiz bildet das Vorhandensein einer kaufmännischen Buchführung kein entscheidendes Kriterium für oder gegen die Annahme eines Geschäftes oder Gewerbebetriebes. Die im OR aufgezeichneten Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung haben nur einen unverbindlichen Charakter. Es sind Richtlinien für das Rechnungswesen, um ein möglichst zuverlässiges Orientierungsmittel zu schaffen. Zudem stellen diese handelsrechtlichen Vorschriften keine einschneidenden Massregeln dar, und die Einrichtung der Buchführung ist deshalb in vielen Punkten vom freien Willen des Pflichtigen bestimmt. Es hiesse deshalb die Besteuerung nach der Willkür des Steuerschuldners richten, würde man die Buchführung als steuerrechtlich entscheidendes Kriterium anerkennen[18].

---

16 Urteil vom 28. 6. 1932 Reichssteuerblatt 1932, S. 852.
17 Vgl. zu diesem Abschnitt Bachofner Fritz, a. a. O., S. 59 ff.
18 Rechenschaftsbericht der ORK 1938 Nr. 7, Urteil vom 17. 6. 1938 B 15/38.

Die Rechtsprechung der zürcherischen Oberrekurskommission hat von jeher der Buchführung nie eine entscheidende Bedeutung für das Vorhandensein eines Geschäftes oder Gewerbes beigemessen. Besonders beachtenswert dürfte das Urteil vom 14. 3. 1935[19] sein, in dem die Bedeutung der Buchführung ebenfalls verneint wird, und wo die ORK ihre Stellungnahme präzisiert: «Die Buchführung ist nur insoweit von Bedeutung, als sie den Willen des Geschäftsinhabers über die Zugehörigkeit eines bestimmten Gegenstandes zum Ausdruck bringen kann, und als sie gestattet, die Höhe des Gewinnes einfach durch Vergleichung des Veräusserungserlöses mit dem bisherigen Buchwerte festzustellen.»

III. STEUERHOHEIT UND ERTRAGSHOHEIT IN DEUTSCHLAND UND DER SCHWEIZ

1. Steuerhoheit

Unter Steuerhoheit versteht man das mit Gebietshoheit ausgestattete Recht von Gemeindewesen, die Steuerobjekte — d. h. diejenigen äusseren Tatbestände, die nach dem Gesetz den Steueranspruch begründen — beliebig auszuwählen. Sowohl in Deutschland wie in der Schweiz bestehen verschiedene Steuerhoheiten nebeneinander, nämlich die Steuerhoheit des Bundes, der Länder (Kantone) und der Gemeinden.

Für Deutschland wird die Abgrenzung grundsätzlich im Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949, speziell in Art. 105—109 getroffen. Allgemein gilt der Grundsatz, dass das Recht der Steuergesetzgebung den Ländern zusteht, soweit das Grundgesetz dieses Recht nicht dem Bund verleiht. Die in Art. 105 in Verbindung mit Art. 125 GG getroffene Regelung hat aber zur Folge, dass für die ausschliessliche Landesgesetzgebung nur unbedeutende Teile des Steuerrechts übrig bleiben[20]. Der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes sind insbesondere nicht nur die Steuern unterworfen, deren Ertrag nach Art. 106 GG dem Bund zufliesst, «sondern fast die gesamten früheren Reichssteuern, namentlich die Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Vermögenssteuer,

19 Rechenschaftsbericht der ORK 1935 Nr. 17.
20 Vgl. Blumenstein E., Schweizerisches Steuerrecht.

Erbschaftssteuer, welche Steuern geradezu das Rückgrat der Landesfinanzen bilden». Auch die sogenannten Realsteuern (Gewerbe- und Grundsteuern) bleiben unter der Regelung des Bundes. Ferner sind die Verkehrssteuern und die sogenannten Verbrauchsteuern im wesentlichen der gesetzlichen Regelung durch den Bund zugewiesen. Nach Art. 105 Abs. 2 Ziff. 1 GG verbleiben den Ländern zur Steuergesetzgebung die «Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis». Als solche gelten nach der ausdrücklichen Vorschrift des Grundgesetzes Grunderwerbssteuer, Wertzuwachssteuer und Feuerschutzsteuer.

In der Schweiz ist die Ausgestaltung der Gesetzgebungshoheit bedeutend einfacher[21]. Als Träger der Steuerhoheit erscheinen in der Schweiz: der Bund, die Kantone, die Gemeinden und, in den Kantonen Schwyz und Graubünden, ausserdem die Bezirke resp. Kreise[22].

1. Dem Bund steht grundsätzlich das Recht zur Erhebung einer Steuer nur zu, wenn er durch die Verfassung ausdrücklich dazu ermächtigt ist, wie es Art. 3 BV zum Ausdruck bringt[23]. Allerdings ist dieser Grundsatz in der letzten Zeit mehrmals durchbrochen worden. So haben weder der Bundesratsbeschluss über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers vom 19. Juli 1940, noch derjenige über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dez. 1940 eine verfassungsmässige Grundlage. Beide Beschlüsse haben ihre Grundlage im Bundesbeschluss vom 30. August 1939 über Massnahmen zum Schutze des Landes und zur Aufrechterhaltung der Neutralität.

2. Die Steuerhoheit der Kantone ergibt sich aus ihrer durch Art. 3 BV garantierten Souveränität. Die Kantone sind steuerrechtlich dem Bund nicht untergeordnet, sondern koordiniert. Ihre Steuerhoheit ist auf solche Steuern beschränkt, die nicht vom Bund ausschliesslich beansprucht werden. Eine weitere Beschränkung macht sich überdies durch den indirekten Einfluss des Bundes geltend, der die Doppelbesteuerung zwischen den einzelnen Hoheitsträgern verbietet[24], für Gewerbesteuern den Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit vorbehält[25] und Kultussteuern nur für die Angehörigen der betreffenden Religionsgemeinschaft gestattet[26].

3. Sämtliche Kantone ermächtigen schliesslich ihre Gemeinden und deren Unterabteilungen, soweit solche bestehen, zur Erhebung von

---

21 Vgl. Blumenstein E., System des Steuerrechts, 2. Aufl., Zürich 1951, S. 29 ff.
22 Vgl. Steiger und Higy, Finanzhaushalt der Schweiz, S. 282.
23 Vgl. Art. 28 ff. BV sowie Art. 41 bis BV.
24 Vgl. Art. 46 Abs. 2 BV.
25 Vgl. Art. 31 lit. e BV.
26 Vgl. Art. 49 Abs. 6 BV.

Steuern. Eine Delegation der Steuerhoheit an andere Selbstverwaltungskörper als an Gemeinden findet sich einzig in den Kantonen Schwyz und Graubünden, da nur diese solche Verbände als Bezirke oder Kreise besitzen. In Schwyz sind es die Bezirke, in Graubünden die Kreise. Beiden wird die Steuerhoheit durch die Kantonsverfassung[27] übertragen[28].

2. *Ertragshoheit*

Die sogenannte Verteilung der Steuerquellen und ihrer Erträge sowie die Gewährung von Zuschüssen des Bundes an die Länder und der Länder untereinander regelt in Deutschland Art. 106 GG.[29]. Aus Art. 107 GG geht hervor, dass die hier getroffene Regelung des Finanzausgleichs in engerem Sinn nur ein Provisorium darstellt, das durch ein endgültiges Finanzausgleichsgesetz ersetzt werden soll.

Art. 106 gibt insofern nur eine Teillösung, als er sich im wesentlichen darauf beschränkt, den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern zu regeln, den Finanzausgleich zwischen Ländern und Gemeinden aber vernachlässigt, indem er eine finanzielle Einheit zwischen Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbänden fingiert[30].

Art. 106 GG nimmt zunächst in Abs. 1 und 2 eine grundsätzliche Aufteilung des Ertrages der Steuerquellen an Bund und Ländern vor. Dem Bund werden zugewiesen die Zölle, die Verbrauchssteuern soweit sie nicht nach Abs. 2 den Ländern zustehen, die Umsatzsteuer, die Beförderungssteuer, die einmaligen Zwecken dienenden Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben, die bisherige Abgabe Notopfer Berlin, die noch nicht erhobene Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftssteuer. Den Ländern und nach Massgabe der Landesgesetzgebung den Gemeinden (Gemeindeverbänden) fliessen zu die Vermögenssteuer, die Erbschaftssteuer, die Kraftfahrzeugsteuer, die Verkehrssteuern, soweit sie nicht nach Abs. 1 dem Bund zustehen, die Biersteuer, die Abgaben von Spielbanken, die Realsteuern, die Steuern mit bedingtem Wirkungskreis.

---

27 Vgl. Steuergesetz des Kt. Schwyz Art. 74, und des Kt. Graubünden Art. 38.
28 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 74.
29 Vgl. Blumenstein I., Das deutsche Steuersystem in Gegenüberstellung zum Steuersystem des Bundes und der Kantone in: Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 23, 1954/55, S. 407.
30 Vgl. Art. 106 des Bonner Grundgesetzes.

In der Schweiz gestaltet sich auch die Ertragshoheit wesentlich einfacher, grundsätzlich steht sie demjenigen Gemeinwesen zu, das die Gesetzgebungshoheit hat. Für einzelne Steuerarten wird aber schon in der Verfassung oder in dem betr. Steuererlass eine prozentuale Beteiligung der Kantone an Bundessteuern oder der Gemeinden an kantonalen Steuern vorgesehen, vgl. z. B. Art. 41 bis Abs. 2 der Bundesverfassung und Art. 136 WStB.

Die kurze Darlegung über die Steuer- und Ertragshoheit soll bei der weiteren Untersuchung Missverständnissen vorbeugen. Während in Deutschland praktisch nur dem Bund gesetzgebende Befugnisse zustehen, ist in der Schweiz sowohl der Bund (für Bundessteuern) wie der Kanton (für kantonale Steuern) Organ der Steuergesetzgebung. Diese Zweispurigkeit führt dazu, dass die Einkommen- und Vermögenssteuer von den Kantonen eingezogen wird, aber auf Grund der Steuergesetzgebung des Bundes und der Kantone veranlagt wird. Dies ist eine Besonderheit des schweizerischen Steuersystems, die oft in der ausländischen Literatur übersehen wird.

IV. ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN

Das deutsche Steuerrecht hat den grossen Vorzug, seit dem Jahre 1919 in der Reichsabgabenordnung und ihren Nebengesetzen gleichsam einen allgemeinen Teil des Steuerrechts zu besitzen[31]. In diesen Erlassen sind — wenigstens bis zu einem gewissen Grade — diejenigen Rechtsinstitute geregelt, die für alle oder die grosse Mehrzahl von Steuerarten in Betracht fallen. Ihre einheitliche Regelung gibt der Gestaltung des gesamten Steuerrechts einen grundsätzlichen Charakter, wie er da fehlt, wo in den die einzelnen Steuerarten normierenden Erlassen jeweilen eine mehr oder weniger zufällige, abweichende Umschreibung gegeben wird[32]. Gegenwärtig gilt in Deutschland die Fassung gemäss Bekanntmachung vom 22. Mai 1931, die inzwischen durch eine Reihe von Bundesgesetzen wieder geändert wurde. Ergänzend zur Reichsabgabeordnung gilt das sogen. Steueranpassungsgesetz vom 16. 2. 1934 (RGBl I S. 925).

Systematisch ist die RAO gegliedert in: Einleitende Vorschriften; 1. Teil: Behörden, 2. Teil: Besteuerung, 3. Teil: Strafrecht und Strafverfahren, Übergangs- und Schlussvorschriften.

---

31 Vgl. Hübschmann, Hepp, Spitaler, Kom. zur Reichsabgabenordnung, Köln 1951.

32 Vgl. Blumenstein I., Archiv Bd. 23 a. a. O., S. 411.

Die sogenannten einleitenden Vorschriften (§§ 1–16) regeln Grundbegriffe, Anwendungsgebiet der RAO und Durchführung der Steuergesetze. Die ursprünglich in den §§ 9–11 enthaltenen steuerrechtlichen Grundsätze sind ersetzt durch das Steueranpassungsgesetz vom 16. Okt. 1934, das sich mit den grundlegenden Begriffen von Auslegung, Ermessen, Steuerschuld, Steuerbefreiung, Angehörigen, Zurechnung, Wohnsitz, Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, Betriebsstätte, gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke, Steuerzinsen befasst. Da es sich um Erscheinungen handelt, die auch die schweizerische Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung und Steuerrechtsprechung intensiv beschäftigen, ist die getroffene Regelung von grösstem Interesse.

Der erste Teil der Reichsabgabenordnung, umfassend die §§ 17–70, normiert die Behördenorganisationen.

Der zweite Teil, betitelt Besteuerung, zerfällt in 5 Abschnitte. Abschnitt I enthält allgemeine Vorschriften sowohl formeller wie materieller Natur. Von allgemeinem Interesse sind namentlich die Vorschriften über Entstehung und Fälligkeit des Steueranspruches (§§ 97 ff.), über Geschäftsfähigkeit, Vertretung, Vollmacht, Haftung (§§ 102 ff.), Zahlung, Stundung, Erlass, Sicherheitsleistung (§§ 122 ff.), Verjährung (§§ 143 ff.), Erstattungs- und Vergütungsansprüche (§§ 150 ff.). Eine Ergänzung bringt das sog. Steuersäumnisgesetz vom 24. 12. 1934. Abschnitt II (§§ 160–227) befasst sich mit Ermittlung und Festsetzung der Steuer. In einem ersten Unterabschnitt (§§ 160–203) werden Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen umschrieben. Von besonderem Interesse ist die weitgehende Heranziehung von Drittpersonen, die sich wesentlich unterscheidet von der Zurückhaltung, die das schweizerische Steuerrecht in dieser Hinsicht übt[33]. Der zweite Unterabschnitt (§§ 204–227) regelt das eigentliche Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren. In Abschnitt III folgt unter dem Titel Rechtsmittel die Regelung der Steuerjustiz im weitesten Sinn (§§ 228–324). Abschnitt IV befasst sich mit der sogenannten Betreibung (§§ 325–381). Im Gegensatz zum schweizerischen Recht kennt das deutsche Recht grundsätzlich eine besondere Art der Vollstreckung für öffentlichrechtliche Verpflichtungen, das sogen. Verwaltungszwangsverfahren, das in den §§ 325 ff. normiert ist[34]. Abschnitt V (§§ 382–390) betrifft das sogenannte Zerlegungs- und das Zuteilungsverfahren. Es handelt sich um das bei Steuerteilung unter mehrere Gebietskörperschaften zu beobachtende Verfahren.

Der dritte Teil endlich normiert materielles Steuerstrafrecht §§ 391 bis 419) und Strafverfahren (§§ 420–477).

33 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 338 ff.
34 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 385 ff.

«Auch die Schweiz strebt eine einheitliche gesetzliche Regelung der allgemeinen steuerrechtlichen Erscheinung an. Schon im Jahre 1947 wurde Ernst Blumenstein vom Eidg. Finanz- und Zolldepartement mit der Ausarbeitung des Entwurfes zu einem Bundesgesetz über den allgemeinen Teil des Bundessteuerrechts betraut. Sein (nicht veröffentlichter) Entwurf datiert vom 23. Juni enthält die für alle Steuerarten allgemein gültigen Vorschriften, in der Meinung, dass dieses Gesetz «gleichsam den allgemeinen Teil des Bundessteuerrechts kodifizieren solle» und dass «in den speziellen Erlassen für die einzelnen Steuerarten ausschliesslich solche Bestimmungen aufzunehmen wären, die durch die Eigenart der betreffenden Steuer unbedingt geboten sind» [35]. Der Entwurf Blumenstein wurde während sechs Jahren von einer Expertenkommission beraten. Heute liegt ein Expertenentwurf vom September 1953 vor» [36]. Obwohl eine einheitliche gesetzliche Regelung der allgemeinen steuerlichen Erscheinungen m. E. sehr wünschenswert wäre, ist der Entwurf von Blumenstein und der Expertenentwurf im Sande verlaufen, weil man fürchtete, die kürzlich beschlossene Finanzvorlage untragbar zu belasten.

V. ABGRENZUNG DES THEMAS IN BEZUG AUF DIE ZU BEHANDELNDEN STEUERN

Wir haben gesehen, dass unter dem Gewerbe im Steuerrecht sowohl in Deutschland wie in der Schweiz eine selbständige, berufsmässige Tätigkeit, die als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu verstehen ist, wobei in Deutschland zur Begriffsbestimmung noch das Moment der Gewinnstrebigkeit dazukommt.

Von meiner Untersuchung möchte ich die Landwirtschaft und die öffentlich rechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie für die Schweiz die Körperschaften des kantonalen Rechts ausnehmen. Meine Aufgabe ist es also, die Hauptsteuern, die auf den gewerblichen Gewinn fallen, darzustellen, d. h. die Umsatzsteuer als Vorbelastung, dann die gewerblichen Sondersteuern und schliesslich die Ertrags- und Vermögensteuern.

---

35 Vgl. Blumenstein, Juristische Gesichtspunkte einer künftigen Bundessteuergesetzgebung in: Archiv Bd. 16, S. 129 ff., speziell S. 142.

36 Blumenstein I., a. a. O. in: Archiv Bd. 23, S. 413.

2. Kapitel

Die Stellung der Steuern im jeweiligen Steuersystem dieser Länder in ihrer Funktion und Belastungsgrösse

A. DEUTSCHLAND

I. DIE UMSATZSTEUER ALS VORBELASTUNG

1. Vorgeschichte der heutigen Umsatzsteuer

Die Anfänge der heutigen Umsatzsteuer in der Form prozentualer Abgaben vom Handelsverkehr ist bis ins Altertum zurück zu verfolgen. Überall wo eine Volkswirtschaft ein geordnetes Finanzsystem zur Entfaltung bringt, finden wir die Umsatzsteuer als tragendes Element darin enthalten. Die Umsatzsteuer tritt jeweils in Zeiten besonderer Anspannung der öffentlichen Finanzen in den Vordergrund. So erscheint die Umsatzsteuer als Rückgrat der Steuersysteme und demgemäss als Vorgängerin der allgemeinen Einkommensteuer, die dann im 19. Jahrhundert ihren Siegeszug antrat und die Umsatzsteuer als tragendes Element des Steuersystems weithin ablöste. Wegen des wachsenden Steuerbedarfs musste die Steuer an die Leistungsfähigkeit und an die persönlichen Verhältnisse des Steuerträgers angepasst werden, ein Ziel, dem die Einkommensteuer am ehesten gerecht werden konnte.

2. Die Umsatzsteuer im modernen Steuersystem

Die meisten Staaten mussten jedoch, gezwungen durch den finanziellen Druck der beiden Weltkriege, wiederum Zuflucht bei der Umsatzsteuer nehmen. In Deutschland tauchte die Umsatzsteuer in Form des Warenumsatzstempels schon 1916 auf, 1917 finden wir die Umsatzsteuer in Frankreich, 1919 in Italien und 1921 in Belgien. Zur Bekämpfung der

Wirtschaftskrise wurde sie 1929 in USA eingeführt. Nach dem 2. Weltkrieg griff die Umsatzsteuer auch in Ländern um sich, in denen man sich bisher noch erfolgreich gegen sie gewehrt hatte, so 1940 in Grossbritanien und 1941 in der Schweiz[37]. Die Umsatzsteuer eroberte ihren Platz ganz besonders, weil sie neben der Wirkungsbreite den grossen Vorzug der Unmerklichkeit hat. So rühmte sich schon Pitt der Jüngere (1783—1801) mittels dieser («indirekten») Steuern, «dem Bettler den letzten Lumpen vom Leibe ... und dem des Hungers sterbenden Kind die letzte Brotkruste vom Munde zu ziehen, ohne dass sie sich dessen bewusst werden»[38].

3. Die Geschichte der Umsatzsteuer in Deutschland

Als man sich in Deutschland noch vor dem Ende des ersten Weltkriegs als erstem Staat zur Umsatzsteuer entschloss, belastete man gewerbliche Einkommen noch verhältnismässig geringfügig. Erst später, vor allem in der Zeit nach dem zweiten Weltkrieg, erlangte sie eine überragende Bedeutung. Die Gründe, die während des 1. Weltkrieges (1916) die deutschen Finanzexperten veranlassten, im Zuge der starken finanziellen Anspannung gerade eine allgemeine Umsatzsteuer (bzw. zunächst einen Warenumsatzstempel) zur Deckung der wachsenden Staatsausgaben heranzuziehen, sind expost nicht mehr zu rekonstruieren, «Erinnerungen an die Umsatzsteuer der Finanzgeschichte können kaum vorgelegen haben; die Finanzwissenschaft hatte ja diese Erinnerungen begraben ... Wir müssen annehmen, dass die Umsatzsteuer der Jetztzeit tatsächlich aus wilder Wurzel entstanden ist»[39].

Der Entwurf des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel wurde am 26. Juni 1916 verkündet[40]. Doch schon bald nach der Verabschiedung dieses Gesetzes begannen Verhandlungen, die den bei der Beratung der Warenumsatzsteuer betonten Gedanken einer Ausbaufähigkeit der Steuer aufgriffen. So ging man an einen grundsätzlichen Umbau der Umsatzbesteuerung heran. Dieses Gesetz sah für alle Warenlieferungen und Leistungen eine Verkehrssteuer in Höhe von einem halben Prozent des Wertes des Leistungsaustausches vor. Die Einführung der Umsatzsteuer war ein so umstürzendes Ereignis, dass Popitz von einem «Verbleichen

37 Vgl. Schmölders G., Die Umsatzsteuer in den wichtigsten ausländischen Steuersystemen, Wirtschaftsdienst Jg. 31/1951 (VII 26).

38 Kleinjohann Karl, Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten NF Heft 4, Berlin 1954, S. 26.

39 Popitz-Kloss-Grabower, Kom. z. Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., Berlin 1928, S. 119.

40 RGBl. S. 639.

der Einkommensteuer als einstiger und einziger Königin der Steuern»[41] und von einer «geschichtlichen Wende» spricht. Barth schreibt, man sage nicht zuviel, wenn man in Anlehnung an diese Worte von Popitz zum Ergebnis komme, «dass Deutschland zum Land der zweifachen Einkommensteuer geworden sei, einmal der auf das Reineinkommen einer Person ausgerichteten Einkommensteuer und dann das Land der Roheinkommensteuer, und zwar in der Form der Umsatzsteuer»[42].

Diese Aussagen können einem nicht verwundern, wenn man bedenkt, dass der Steuersatz mit der zweiten Steuernotverordnung vom 19. 12. 1923 bereits die Höhe von 2,5 % erreichte. Im Zuge der Steuermilderungsverordnungen wurde der Steuersatz etappenweise bis auf 0,75 % am 1. April 1926 gesenkt. Bisher war es die Aufgabe des Gesetzgebers, die Umsatzsteuer möglichst reibungslos abnormen Wirtschaftssituationen anzupassen. Seit 1930 lässt sich eine andere Tendenz in der Gesetzgebung erkennen. Mehr und mehr erkannte man die Leistungsfähigkeit der Umsatzsteuer und ihre Reserven. Nach einer zunächst minimalen Erhöhung des Satzes von 0,75 % auf 0,85 %[43], erwies sich im Jahre 1932 das Aufkommen der Umsatzsteuer nach Erhöhung des Umsatzsteuersatzes auf 2 %[44] als eine beachtliche Stütze des Staatshaushaltes, nachdem die Aufkommen aus den anderen Steuern als Folge der Depressionsjahre stark zurückgegangen waren.

Die folgenden Änderungen des Umsatzsteuersatzes brachten weitere Satzerhöhungen. Die Kontrollratsgesetzgebung vom 11. 2. 1946[45] setzte den Steuersatz auf 3 % fest und den Steuersatz für steuerbegünstigte Grosshandelsumsätze von 1/2 % auf 3/4 %. Gemäss Gesetz[46] vom 28. 6. 51 beträgt die Steuer 4 % des Entgelts für jeden steuerpflichtigen Umsatz und der Steuersatz für Grosshandelslieferungen 1 %. Damit war zunächst eine Entwicklung abgeschlossen, deren letzte Stadien eine lebhafte Kritik erfahren haben. Eine neue Lösung wurde mit der Einführung eines Freibetrages von DM 8000 für Unternehmer mit einem Gesamtumsatz bis höchstens DM 80 000 gefunden. Die Regelung des neuen § 7a UStG wurde erstmals auf die nach dem 30. 9. 1956 vereinnahmten Entgelte angewendet[47].

---

41 Popitz im Geleitwort zu Grabower, Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und Ausland, Berlin 1925, S. VIII.
42 Barth K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, 1, Stuttgart 1955, S. 80.
43 RGBl. I, S. 136.
44 VO des Reichspräsidenten vom 8. 12. 1931 mit Wirkung vom 1. 1. 1932.
45 RGBl. 1951 I, S. 403, Fussnote.
46 RGBl. I, S. 402.
47 Vgl. Steueränderung 1956, Süddeutsche Bank, S. 39.

4. Die technische Ausgestaltung der Umsatzsteuer

Das im 20. Jahrhundert älteste und zugleich klassische Beispiel einer Bruttoallphasensteuer ist die deutsche Umsatzsteuer. Der Gesetzgeber formuliert den Tatbestand des steuerbaren Umsatzes in § 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes wie folgt:

Der Umsatzsteuer unterliegen folgende Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

2. Der Eigenverbrauch. Solcher liegt vor, wenn ein Unternehmer im Inland Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die ausserhalb des Unternehmens liegen.

3. Die Einfuhr von Gegenständen in das Inland (Ausgleichsteuer). Der prozentuale Umsatzsteuersatz wird mit einer gewissen Abzugsmöglichkeit auf jeder leistungspflichtigen Produktions- und Handelsstufe vom jeweiligen Wert der Leistung (im weitesten Sinne, selbst Dienstleistungen) erhoben.

Es wird also grundsätzlich jeder Verkehrsakt, möge er Sachgüter oder Dienstleistungen betreffen, erfasst und damit der Aufwand und Verbrauch vollständig belastet, und zweitens werden sämtliche Produktions- und Handelsstufen einbezogen, das heisst, es wird jeder Strom der Güter und Dienstleistungen, an welchem Angebot und Nachfrage sich begegnen und zum Ausgleich kommen, erfasst. Dass damit eine grosse Wirkungsbreite erreicht wird, braucht keiner langen Ausführung. Selbst wenn auch die deutsche Umsatzsteuer gewisse Steuerbefreiungen kennt, ist sie doch von jeher eine Steuer von grösster Wirkungsbreite und entsprechend hohen Erträgen gewesen und bis heute geblieben.

Nach Popitz ist die Überwälzung der Umsatzsteuer ihre «vorausgesetzte Funktion»[48]. Diese Überwälzung bei der Umsatzsteuer führt nun aber bei der Bruttoallphasensteuer zu einem besonderen Problem. Es wird nicht nur bei jeder Produktionsstufe eine Umsatzsteuer erhoben, sondern es kommt noch eine in jeder Phase erneutes Versteuern bereits versteuerter Teilumsätze dazu. Diese, einer jeden Bruttoallphasensteuer anhaftende sogenannte Kumulativwirkung (Kumulierung der Steuerbeträge) — auch als Lawinen- oder Kaskadenwirkung bekannt — hat natürlich im Wirtschaftsablauf störende Konsequenzen[49].

48 Vgl. Popitz, Kloss, Grabower, a. a. O., Einleitung S. 8.

49 Siehe dazu ein Beispiel bei Kleinjohann, a. a. O., S. 66 und 67.

5. *Der soziale Gesichtspunkt der Warenumsatzsteuer*

Dem Leistungsgedanken gegenüber stehen soziale Gesichtspunkte. Popitz schrieb noch vor 30 Jahren: «Die allgemeine Umsatzsteuer kann im modernen Staate nur bestehen, wenn ihre unsozialen Wirkungen durch stark progressive, direkte Steuern, insbesondere durch eine Einkommensteuer ausgeglichen werden»[50]. Eines der stärksten Argumente für eine progressive Einkommensteuer war denn auch die nur ihr mögliche Erfassung der subjektiven steuerlichen Leistungsfähigkeit zum Ausgleich der regressiven Wirkung von Umsatz- und Verbrauchsbesteuerung. Dieser Ausgleich gelingt heute der Einkommensteuer mit ihren überspannten Sätzen, die im Zuge der säkularen Geldentwertung schonungslos Realeinkommen kürzt und schonungsbedürftige, nicht steuerfähige, niedrige Einkommen erfasst, nicht mehr. Im Gegenteil bewirkt in dieser Weise die «soziale» Einkommensteuer ihrerseits noch eine Steigerung der «unsozialen» Regressionswirkung. Die Tatsache, dass Einkommen- und Körperschaftssteuer[51] auch noch überwälzt werden, kann diese Behauptung nur stärken. Anderseits ist die Überwälzbarkeit bei der Umsatzsteuer nicht systembedingt. Schon aus dem Entwurf des Umsatzsteuergesetzes vom 26. 7. 1918[52] geht hervor, dass der Gesetzgeber damals bereits damit gerechnet habe, einem Umsatzsteuerpflichtigen könne die Überwälzung der Steuer als Folge der wirtschaftlichen Machtverhältnisse misslingen, und er für diesen Fall eine Belastung des Unternehmergewinns in Kauf nehmen müssen[53].

«Der jetzige Steuersatz bedeutet für die Erzeugungsbetriebe nicht mehr und nicht weniger, als dass er z. B. bei einer Bruttogewinnspanne von 20% vom Verkaufspreis ausschliesslich Steuern, schon fast ein Viertel dieser Spanne für die Bezahlung der Umsatzsteuer bereitstellen muss. Folglich wird das der Ertragsbesteuerung unterworfene Einkommen dann wesentlich vermindert, wenn die Umsatzsteuer nicht überwälzt werden kann»[54].

Im Schrifttum empfiehlt man trotz allem eine noch verstärkte Belastung mit der Umsatzsteuer, die im Bundesgebiet bereits in den Kalenderjahren

---

50 Popitz J., Umsatzsteuer in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Bd., 8, Jena 1928, S. 375.

51 Vgl. Brück J., Die Körperschaftssteuer als Kostenfaktor, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Köln 1950.

52 Drucksachen des Deutschen Reichstages 1914/18, Bd. 3214, Nr. 1461.

53 Siehe dazu Fussnote bei Barth K., a. a. O., II, 1, S. 82.

54 Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 85.

1953	8 865.3	Mill. DM
1954	9 593.0	Mill. DM
1955	11 117.7	Mill. DM
1956	12 183.6	Mill. DM
1957	12 597.8	Mill. DM[55]

erreicht hat und damit nicht viel weniger erbringt wie das Gesamtaufkommen an Einkommensteuer einschliesslich Lohnsteuer und Körperschaftssteuer (1956 14 585.2 Mill. DM) oder 25,19% des gesamten Steueraufkommens im Jahre 1957[56].

II. DIE ERTRAGSSTEUERN VOM NETTOERTRAG

1. Die Einkommensteuer

a) Geschichtliche Entwicklung der Einkommensteuer

Im europäischen Raum hat man den Gedanken, das gesamte Einkommen einer Person mit Hilfe einer allgemeinen Einkommensteuer zum Gegenstand der Besteuerung zu machen, erst unter dem Einfluss der französischen Revolution von 1789 verwirklicht. An der Entwicklung haben sich nebeneinander in einem sehr langwierigen Prozess drei grosse Staaten beteiligt. Es sind dies Frankreich, England und nicht zuletzt Preussen. So konnte sich die Einkommensteuer während des vorigen Jahrhunderts, in den letzten Ausläufern noch im ersten Viertel dieses Jahrhunderts (Schweiz), als massgebende Steuer in fast allen Ländern Europas durchsetzen; darüber hinaus wurde sie in den meisten Ländern der übrigen Welt eine der ertragreichsten Steuern. Vordem hatte der Staat seinen Finanzbedarf dadurch gedeckt, dass er eine grosse Anzahl von Abgaben der verschiedensten Art erhob, wobei man den indirekten Steuern (Akzisen) und Objektsteuern den Vorzug gab. Man ging aber immer mehr dazu über, sich auf eine einzige grosse Steuer zu stützen, auf eine allgemeine Einkommensteuer. Die Gesetzgebung zielte auf die Aufhebung oder wenigstens auf Einschränkung der indirekten Steuern, insbesondere der drückenden Verbrauchsabgaben. Bereits das erste Dekret der Nationalversammlung (Constituante) vom 17. 6. 1789 hatte die Steuererhebung

55 Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1958, S. 374.
56 Errechnet auf Grund der Angaben im Statistischen Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1958, S. 374.

zum Gegenstand. In Frankreich blieb man jedoch auf halbem Wege stehen. Die Nationalversammlung führte zwar eine Reihe von Reinertragssteuern ein, welche die einzelnen Arten des Einkommens erfassen sollten. Auf diese Weise hätte sich mit der Zeit «eine geschlossene Besteuerung des Gesamteinkommens ergeben»[57]. «Tatsächlich kam es zu einer allgemeinen Einkommensteuer als solcher unverhältnismässig spät, nämlich erst, als mehr denn ein volles Jahrhundert abgelaufen war»[58].

England leistete den nächsten geschichtlichen Beitrag zur Einkommensteuer. Es hat «in seiner Income Tax der Sache den Namen gegeben» und doch «ist diese Income Tax nicht eine eigentliche Einkommensteuer», vielmehr eine direkte Steuer auf eine Reihe von Einkunftsarten[59]. Die später «für immer abgeschaffte» englische Einkommensteuer hat Sir Robert Peel im Jahre 1842 wieder zu neuem Leben erweckt und ihr im Gesetz vom 22. 6. 1842 eine Grundlage gegeben, die noch heute im wesentlichen unverändert in Geltung ist[60].

Den nächsten Schritt in der Ausgestaltung der Einkommensteuer tat man in Preussen. Preussen war der erste grosse europäische Staat, der eine selbständige, allgemeine Einkommensteuer geschaffen hat[61], und zwar schon in seinem Einkommensteuergesetz vom 1. 5. 1851, das als «Gesetz betr. die Einführung einer Klassen- bezw. klassifizierten Einkommensteuer» bekannt geworden ist. Verschiedene süddeutsche Staaten hielten im Gegensatz zu Preussen an der Besteuerung der einzelnen Einkünfte (wie in England) noch lange Zeit fest und kannten daher als einzige Steuer für gewerbliche Einkünfte die Gewerbesteuer und die Grundsteuer. So z. B. Württemberg mit dem Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuergesetz vom 28. 4. 1873[62]. Aber auch unter dem preussischen Gesetz hatte der Steuerpflichtige nach französischem Vorbild sein Einkommen nicht selbst zu erklären, vielmehr hatte es die Verwaltung nach äusseren Merkmalen zu schätzen, wobei ein tieferes Eindringen in die Verhältnisse der Steuerpflichtigen nicht gestattet sein sollte[62]. Die grosse Steuerreform des Jahres 1891 brachte aber in Preussen eine entscheidende Änderung in der Methode der Einkommensermittlung. Veranlagt wurde jetzt an Stelle der Schätzung durch die Behörden nach Selbsterklärung des Steuerpflichtigen[62].

---

57 Vogel Emanuel, Die direkten Steuern Frankreichs und ihre Reform in Finanzarchiv Jg. 31 (1914) S. 501.
58 Barth Kuno, a. a. O. Bd. II, 1, S. 56.
59 Lorenz v. Stein, Finanzwissenschaft, 3. Aufl., 1875, S. 657.
60 Vgl. Barth Kuno, a. a. O., Bd. II, 1 S. 58.
61 Vgl. Lorenz v. Stein, a. a. O. S. 658.
62 Vgl. Barth K., a. a. O. Bd. II, 1, S. 58.

Die Einkommensteuer trifft die natürlichen Personen. Es ist jede Person, einerlei, ob sie volljährig oder minderjährig, geschäftsfähig oder geschäftsunfähig, und ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie der Finanzhoheit des Staates unterliegt[63]. Juristische Personen unterliegen einer besonderen Art der Einkommensteuer, der Körperschaftssteuer.

b) Geschichte und Strukturwandel der deutschen Einkommensteuer

Im Gegensatz zu der altehrwürdigen englischen Income Tax mit ihrer mehr als hundertjährigen Geschichte — wenn man von den sogar 150 Jahre zurückliegenden Anfängen unter Pitt und Addington absieht — ist die deutsche Einkommensteuer in ihrer gegenwärtigen Form erst das Ergebnis einer Entwicklung, die in den deutschen Einzelstaaten annähernd ein halbes Jahrhundert zurückreicht.

Der Ausbau zu einer einheitlichen Reichseinkommensteuer in der sog. Erzbergerschen Steuerreform des Jahres 1920 knüpft zwar in der grundlegenden Ausgestaltung der Steuer an die bisherigen einzelstaatlichen Steuergesetze, insbesondere an die preussischen Einkommensteuergesetze. Trotzdem haben sich seit 1920 wichtige Strukturwandlungen vollzogen, die teils die Folge eines Wandels der steuerpolitischen Ideologie, teils das Ergebnis der Anpassung an die veränderte Wirtschaftsstruktur in der Zeit nach dem 1. und 2. Weltkriege sind. Dabei ist im Gegensatz zum Ausland von grundsätzlicher Bedeutung die Tatsache, dass die juristischen Unternehmungen aus der allgemeinen Einkommensteuerpflicht herausgenommen und sie in einer selbständigen Körperschaftssteuer durch das Gesetz vom 30. 3. 1920 unterworfen wurden. «Die Körperschaftsbesteuerung folgte damit der bereits der einzelstaatlichen deutschen Einkommensbesteuerung vor 1920 zugrunde liegenden Auffassung, die in den Einkünften der juristischen Personen ein selbständiges Einkommen erblickte. Die einzelstaatlichen Steuergesetze hatten bereits die Gewinne der körperschaftlichen Unternehmungen in die allgemeine Einkommensteuerpflicht einbezogen, wobei allerdings zur Milderung der so entstehenden Doppelbelastung die Einkünfte in der Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des Aktienkapitals (in Preussen 3 1/2 %) steuerfrei waren»[64]. Letzten Endes wurden die Körperschaften 1920 von der Einkommensteuer deshalb ausgenommen, weil die nun eingeführte Progression für die Körperschaften kaum tragbar war.

---

63 Vgl. Blümich v. Walter, Einkommensteuergesetz, 5. Aufl., Berlin 1943, Einleitung S. 1.

64 Jecht Horst, Probleme der Einkommensteuerreform, Göttingen 1948, S. 13.

Die wichtigste Neuerung der Einkommensbesteuerung nach dem ersten Weltkrieg liegt – wie in andern Ländern auch – in der wesentlich erhöhten Steuerbelastung und der damit eng zusammenhängenden veränderten Abstufung der Besteuerung, wie sie vor allem in der progressiven Gestaltung des Steuertarifes ihren Ausdruck findet. Die Übernahme des von der Wissenschaft seit langem geforderten und theoretisch begründeten Progressionsprinzips in die Einkommensbesteuerung der deutschen Einzelstaaten am Ende des vorigen Jahrhunderts ermöglichte die Ausgestaltung der Steuer als Gesamteinkommensteuer. Zuerst war die Progression verhältnismässig bescheiden. «Sie endete z. B. bei der preussischen Einkommensteuer bei 4 bzw. nach der Erhöhung von 1909 bei 5 % für die Einkommen über 100 000 M. Dementsprechend war die steuerliche Belastung der einzelnen Einkommen verhältnismässig gering. Auch unter Berücksichtigung der damaligen kommunalen Steuerzuschläge betrug sie im Höchstfalle 14–18 %, eine Belastung, die jedoch nur in den höchstbesteuerten Städten erreicht wurde. Von den Unvollkommenheiten der damaligen Steuerveranlagung, die zu einer weiteren Minderung der tatsächlichen Belastung führte, ist bei dieser Berechnung noch ganz abgesehen»[65]. Eine Progression von 10 % bis zu 60 % für die Einkommensbezüge sah der Tarif des Reichseinkommensteuergesetzes vom 29. 3. 1920, der nach dem Prinzip der Durchstaffelung ausgestaltet war. Diese stark progressive Gestaltung des Tarifs wurde durch das EStG 1925 gemildert; in den späteren Jahren bis zur Gegenwart kann jedoch noch von einer aussergewöhnlichen Progression gesprochen werden. Eine erste fühlbare Entlastung nach dem 2. Weltkrieg brachte, im Zusammenhang mit der Währungsreform, das erste Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern (Gesetz Nr. 64) vom 22. 6. 1948. Es enthielt mit Wirkung ab 21. 6. 1948 u. a. Erweiterung der steuerfreien Einkünfte, Bewertungsfreiheit bei beweglichen Anlagegütern, Ausdehnung der Sonderausgaben, insbesondere Aufwendungen zu steuerbegünstigten Zwecken (u. a. Kapitalansammlungsverträge, Wiederbeschaffungsaufwendungen von Flüchtlingen usw.), Erweiterung des Verlustvortrages auf drei Jahre, Begrenzung der Höhe der Sonderausgaben. Vor allem aber trat eine Tarifsenkung ein, die insbesondere die kleinen Einkommen entlastete. Die in der Folgezeit von deutschen Stellen angestrebte weitere Tarifsenkung scheiterte. Das zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. 4. 1949 brachte daher mit Wirkung vom 1. 1. 1949 ersatzweise eine Reihe von Vergünstigungen: Erweiterung der steuerfreien Einkünfte, Erweiterung des § 7 a, Einführung der §§ 7 b–c, des § 32 a. Ausdehnung des Verlustvortrages auf selbständige Tätigkeit. Dabei spielten grossenteils an sich

65 Jecht Horst, a. a. O., S. 14.

steuerfremde, wirtschaftliche Sonderzwecke eine Rolle. Allen diesen Vorschriften war gemein, dass sie mehr oder weniger stark in das System des Einkommensteuerrechts einbrachen und oft nur kurzlebig waren. Manche galten jeweils nur ein Jahr und wurden dann aufgehoben oder wesentlich geändert. Die Hast der Gesetzgebung liess diese neuen Bestimmungen nicht ausreifen. Gerade diese Sondervorschriften haben das Einkommensteuerrecht undurchsichtig gemacht[66]. Der Tarifabbau durch das Steuerneuordnungsgesetz 1954 spiegelt — mindestens in vielen Fällen — den effektiven Umfang der eingetretenen Tarifsenkung nicht genau wieder; denn die Tarifsenkung musste erkauft werden mit der Einschränkung oder dem Wegfall bisheriger Vergünstigungen ausserhalb des Tarifs, die in ihrer jahrelangen Funktion für viele zur Inanspruchnahme berechtigten Steuerpflichtigen den Charakter von «Tarifkrücken» angenommen hatten. In diesem Ausdruck liegt keine Kritik, und es muss an dieser Stelle hervorgehoben werden, dass insbesondere im Bereich der gewerblichen Einkünfte diese Sondervergünstigungen wichtige Faktoren des Wiederaufbaues der deutschen Wirtschaft nach dem Kriege darstellten. Allerdings wurde das Postulat der gleichmässigen Besteuerung verletzt. Der Wegfall oder die Einschränkung von Sondervergünstigungen — §§ 7 c und 7 d und Sonderausgaben — führten namentlich im Bereich der gewerblichen Wirtschaft, trotz einer durchschnittlichen 20prozentigen Tarifsenkung ab 1955 zu einer höheren Steuer. Was seit dem 2. Weltkrieg am stärksten angestrebt und am wenigsten erreicht worden ist, ist die Vereinfachung. Es waren wohl konplizierte Vorschriften gefallen, aber es sind ebenso komplizierte an ihre Stelle getreten[67].

c) Streit um den allgemeinen Einkommensbegriff

Wenn die Steuerpraxis die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung für die objektive Darstellung des Einkommens aus Geschäft und Gewerbe, d. h. des Gewinns, anwendet, so fragt sich, was denn eigentlich das Steuerrecht unter Gewinn versteht. Vor allem muss man sich von der Vorstellung frei machen, es gäbe einen einheitlichen Gewinnbegriff. Es gibt zahlreiche Gewinnbegriffe. Die Schwierigkeit liegt darin, dass die Zwecke, denen der Gewinn zu dienen hat, ganz verschieden sein können. «Dazu kommt, dass im Steuerrecht betriebswirtschaftliche, volkswirtschaftliche und steuerliche Fragen, die speziell aus den Steuergesetzen

66 Vgl. Littmann, Kommentar zur Einkommensteuer, 1956, Einleitung.
67 Vgl. Steuerneuordnung ab 1955, hersg. v. der Süddeutschen Bank, Januar 1955, Einleitung.

entstehen, ineinandergreifen, deren Behandlung durch handelsrechtliche Konstruktionen, betriebswirtschaftliche Theorien, kaufmännischen Handelsbrauch, Rücksichten auf Steuerveranlagung und Verkehrsauffassung noch erschwert wird»[68]. Der Wirtschaftswissenschaft ist es trotz zahlreicher Versuche nicht gelungen, einen allgemein anerkannten einheitlichen Einkommensbegriff aufzustellen. Bauckner und Gemperli[69] haben die zahlreichen, in der Literatur vertretenen Einkommenstheorien geprüft und geordnet[70]. Die sogenannte Konsumptionstheorie versteht unter Einkommen nur diejenigen, einem Rechtssubjekt zukommenden Wirtschaftsgüter, die es ohne Schmälerung seines Vermögens für seine persönlichen und die Bedürfnisse seiner Familie verwenden kann, wobei sich die Schonung des Vermögens nicht nur auf die bereits vorhandenen, sondern auch auf die neu hinzukommenden Vermögensteile (Erbschaften, Schenkungen usw.) erstreckt. Andere Theoretiker sehen das massgebende Kriterium für den Einkommensbegriff in der regelmässigen Wiederholung des Zuflusses von Wirtschaftsgütern (sogenannte Periodizitätstheorie); sie betrachten nur das als Einkommen, was sich im Zufluss regelmässig wiederholt, nicht aber einmalige oder zufällige Einkünfte[71]. Eine dritte Theorie besitzt in Hermann und Schmoller ihre wichtigsten Vertreter und knüpft in gewissem Sinn an die Physiokraten und an die klassische Nationalökonomie an. Sie trennt scharf zwischen Vermögensstamm, dem Stammvermögen und dem Ertrag, der allein der Besteuerung zu unterwerfen ist. Es ist die sogenannte Quellentheorie[72]. Die Quellentheorie versteht also unter Einkommen die Einkünfte, welche alljährlich einem Steuersubjekt aus dauernden Quellen zukommen und welche dieses ohne Verminderung seines Vermögens zur Bestreitung des Lebensunterhaltes für sich und seine Familie verwenden kann, inbegriffen das Ersparte, das zur Bildung von Vermögen verwendet wird. Die sogenannte Ertragskategorientheorie endlich will nur das als Einkommen verwendet wissen, was

68 Mathar, Die Beziehungen zwischen dem Schmalenbachschen Gewinnbegriff, dem steuerlichen Gewinnbegriff und dem steuerlichen Einkommensbegriff, Diss., Köln 1930, S. 5.

69 Siehe Bauckner, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, München 1921, und Gemperli, Finanztheoretischer und Finanzpolitischer Einkommensbegriff, Diss. Freiburg 1923.

70 Vgl. Die Zusammenstellung bei Wyss, Der Einkommensbegriff im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Bern 1937, S. 9 ff. ebenso bei Bertschinger, Der Begriff des Einkommens und des Ertrages im Krisenabgaberecht, Diss. Zürich 1942, S. 15 ff.

71 Vgl. Dygax Hansrudolf, Die Gewinnungskosten im schweiz. Steuerrecht, Diss. Bern 1946, S. 2.

72 Diehl Karl, Zur neuesten Entwicklung der Lehre vom Einkommen und Ertrag, in Schmollers Jahrbücher, Jahrg. 53 (1929), Bd. 2, S. 901 ff.

einzelnen Wirtschaften oder Haushaltsgemeinschaften auf Grund ihrer Produktionstätigkeit nach Deckung der Produktionskosten zusteht. Eine neuere Lehre stellt Schanz auf, indem er das Einkommen als «Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnittes inkl. der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter» definiert[73] und zwar so, dass jeder nominale Wertzuwachs des Vermögens als Einkommen zu gelten hat und zwar ohne Rücksicht darauf, ob wirtschaftlich ein Ertrag des Stammvermögens vorliegt oder ob sich dieses Vermögen lediglich wertmässig bzw. rechnungsmässig vermehrt hat. Diese Ansicht, die als Reinvermögenszugangstheorie zu bezeichnen ist, wird vertreten von Schanz sowie in den USA von Haig und Hewett[74]. Damit ist aber die Diskussion noch keineswegs abgeschlossen. Es gibt noch andere Grundfragen, auf denen das Gewinnproblem aufbaut. «Das gesamte Betriebsleben wird von Wertungsproblemen beherrscht»[75]. Zu diesen gehören der wirtschaftliche Wertbegriff und seine Anwendung in der kaufmännischen Erfolgsrechnung, die Frage über die Bewertung der Bilanzposten und im Zusammenhange damit die Kernfrage, das Wesen des Gewinnes.

d) Einkommensbegriff in Deutschland und seine Auswirkungen auf die Ermittlung des Gewinnes

Der steuerliche Gewinnbegriff, die Hauptklammer der in der Folge zu besprechenden Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer ist zunächst im Einkommensteuergesetz ausgebildet; für das Bilanzsteuerrecht ist es der gewerbliche Einzelunternehmer, auf den die Bestimmungen in erster Linie zugeschnitten sind. Bei Anwendung dieser Regeln auf Personen, Gesellschaften (d. h. praktisch auf die Steuerbilanz einer solchen Gesellschaft) sind schon einige, bei der Anwendung auf Körperschaften sind weitere Modifikationen (nach §§ 5—13 Körperschaftssteuergesetz) vorzunehmen. Als Kern des Gewinnbegriffs bleibt überall, dass, den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung entsprechend, ausser den Einnahmen des Überschusses durch Bestandesvergleich, die Bewegung des Betriebsvermögens im Abrechnungszeitraum heranzuziehen ist. Dabei sind einschneidendere Vorschriften über Bewertung und Abschreibungen zu beachten.

---

73 Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommenssteuergesetze, in Finanzarchiv 1896, S. 23.

74 Vgl. Wueller Paul H., Concepts of taxable income, Political Science Quarterly, Bd. 35 (1938) S. 110.

75 Mellerowicz, Grundlagen betriebswirtschaftlicher Wertungslehre, Berlin 1926, S. 156.

Dass trotz der Anwendung des gleichen Gewinnbegriffs sich auch bei ähnlichen Grössen und Ertragsverhältnissen im Falle der Körperschaftssteuer wesentlichere Abweichungen beim Gewinn ergeben als bei Personenunternehmen unter Anwendung des Einkommensteuergesetzes, beruht namentlich auf einer Regelung, die im Körperschaftsteuergesetz ihren Ausdruck gefunden hat. Die Frage der Gewinnermittlung bei den Körperschaften geschieht grundsätzlich im Rahmen des Einkommensteuergesetzes (§§ 4–7 c) und nur Besonderheiten der körperschaftsteuerlichen und gewerblichen steuerlichen Gewinn- bzw. Ertragsermittlung ändern den Gewinn für die einzelnen Steuern. Bühler stellt z. B. fest, dass drei Viertel aller Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zugleich dem Körperschaftssteuergesetz angehören[76].

Für die Gewerbesteuer sind wiederum Änderungen am Bilanzgewinn für die Einkommen- und Körperschaftssteuer vorzunehmen. Die Änderungen sind aus den Zurechnungs- und Kürzungsbestimmungen der §§ 9 und 9 Gewerbesteuergesetz fast erschöpfend zu ersehen.

Seit dem preussischen Einkommensteuergesetz 1891 gilt bei den Gewerbetreibenden mit kaufmännischer Buchführung praktisch die Reinvermögenszugangstheorie, da das bilanzielle Ergebnis grundsätzlich voll der Veranlagung unterworfen wird.

Nach § 2 Abs. 4 Ziff. 1 gilt bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7). Er wird ausserhalb der zur kaufmännischen Buchführung verpflichteten Gewerbebetriebe bloss aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8, 9 und 9a) ermittelt[77]. Der innere Grund für diese verschiedene Behandlung der steuerpflichtigen Einkünfte ist darin zu suchen, dass es sich bei den Einkünften aus § 2 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 leg cit., um Erwerbs- und Berufstätigkeiten handelt, die ohne eine ihrer Tätigkeit gewidmetes Betriebsvermögen schlechthin nicht ausgeübt werden können. Bei den andern Einkunftsarten, die in § 2 Abs. 3 Nr. 4 bis 7 aufgezählt sind, und soweit es sich bei ihnen um Einkommen aus einer persönlichen Tätigkeit handelt, namentlich aus nicht selbständiger Tätigkeit, Vermögensgegenstände regelmässig nicht gewidmet sind oder die ohne Arbeit oder nur auf Grund einer Verwaltungstätigkeit aus Vermögen bezogen werden (Kapitalerträge), kommt es nicht auf die Veränderungen im Vermögensstande an, als vielmehr auf einen Überschuss der Ein-

---

76 Vgl. dazu Bühler Ottmar, Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und die Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer, München 1956, S. 8.

77 Einkommenssteuergesetz mit den Änderungen des 2. Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 11. 8. 1955 und des Änderungsgesetzes vom 5. 10. 1956 in der Fassung der Novelle vom 19. 12. 1956.

nahmen über die Werbungskosten. Somit fusst die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte auf der Reinvermögenszugangstheorie, an der Deutschland als letzter grosser Staat unentwegt und deren striktesten Durchführung festhält.

Für die Steuerpflichtigen mit kaufmännischer Buchführung gilt als Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schlusse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen[78]. Als Betriebsausgaben dürfen nur die Aufwendungen berücksichtigt werden, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 leg. cit.). Zudem sind die Vorschriften über die Bewertung der einzelnen dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen (§§ 6, 6a leg. cit.), sowie die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7 leg. cit.). Dabei sind nach § 5 EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung zu beachten.

Der Zuwachs an Betriebsvermögen wird bei diesem Gewinnbegriff als Gewinn erfasst. Es wird also ein Bestandesvergleich des Vermögens, und zwar des Reinvermögens zwischen dem Schluss des Geschäftsjahres und dem Schluss des vorangegangenen Geschäftsjahres durchgeführt. Der Gewinn ergibt sich somit aus dem Unterschiede beider Reinvermögensbeträge, sofern am Schlusse des Geschäftsjahres mehr Vermögen vorhanden ist als am Anfang des Geschäftsjahres.

Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmässig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) sind zu befolgen. Diese vereinfachte Gewinnermittlung kommt bei Kleingewerbetreibenden und namentlich bei einer grossen Zahl Angehöriger der freien Berufe vor.

Für die Beurteilung der Vollständigkeit des Betriebsvermögens sind ausschliesslich die Bestimmungen des Handelsgesetzbuches und des Aktiengesetzes anzuwenden. «Dies bewirkt, dass das gesamte Vermögen, das einem Gewerbebetriebe dient, in der Bilanz auszuweisen ist. Eine

---

78 Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat.

Ausscheidung des Grund und Bodens als Teil des Anlagevermögens kommt somit nicht mehr in Frage. Schliesst der Gewinnbegriff an das Ergebnis der kaufmännischen Bilanz, die unter Beachtung der steuerlichen Mindestwertvorschriften aufgestellt ist, an, so beeinflusst jede Vermehrung und jede Verminderung des Vermögens, gleichgültig aus welchen Ursachen, das steuerliche Ergebnis, den zu ermittelnden Gewinn oder Verlust. Die Gewinn- und Verlustrechnung, die z. B. die Ergebnisse, die aus der Betriebsleistung des Unternehmens herrühren und die eigentlichen Vermögenswertänderungen beim Anlagevermögen in der Regel trennt, tritt mit ihrer Differenzierung völlig in den Hintergrund. Sie dient der Finanzverwaltung lediglich zu Kontrollzwecken, hat also keinen unmittelbaren Einfluss auf das Zustandekommen des steuerpflichtigen Ertrages. Steuerlich soll mit Hilfe der Gewinn- und Verlustrechnung einmal festgestellt werden, ob Ausgaben über Unkosten verbucht worden sind, die nach steuerlichen Grundsätzen zu aktivieren waren, also nicht als Unkosten den Gewinn mindern dürfen. Zweitens bedient man sich ihrer zur Prüfung, ob gewisse Ausgaben tatsächlich als geschäftliche, also als Betriebsausgaben, anerkannt werden können, oder ob sie der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen zugerechnet werden müssen» [79].

Eine wichtige Frage aus dem Bereich des Gewinnbegriffes ist, in welchen Fällen der Steuerpflichtige einen Gewinn oder Verlust in der Erfolgsrechnung als realisiert oder verwirklicht behandeln muss. Wir beschränken uns hier allerdings auf die Gewinnrealisierung bei Gegenständen des Anlage- und des Umlaufvermögens im Rahmen des normalen betrieblichen Geschehens. Es geht im Fall eines Gewinnes beispielsweise um den Tatbestand, dass die Preise am Markt für Gegenstände des gewerblichen Vermögens in ihrem Wert gegenüber dem ursprünglichen Wert, dem Anschaffungspreis, gestiegen sind. Hier ist zu fragen, ob diese Werterhöhung in der Abrechnung der Unternehmung alsbald, also bevor sie durch Veräusserung am Markt Wirklichkeit oder Realität geworden ist, als Gewinn erscheinen kann oder muss. Die Forderung nach der Besteuerung unrealisierter Gewinne wird in Deutschland hauptsächlich auf Schanz und seine Reinvermögenszugangstheorie zurückgeführt. Die Steuergesetzgebung ist denn auch immer wieder der Versuchung erlegen, sog. unrealisierte Gewinne der Besteuerung zu unterwerfen. «Das steuerliche Bilanzrecht ist in der ersten Zeit geradezu von Massnahmen dieser Art beherrscht. Schon handelsrechtlich ist die Frage, ob nicht realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen oder sollen, von nicht zu unterschätzendem Gewicht. Setzen wir in der Bilanz für einen Gegenstand

79 Barth K., a. a. O. Bd. II, 1, S. 102.

einen Wert an, der den Anschaffungspreis übersteigt, z. B. den höheren gegenwärtigen Zeitwert, so weisen wir damit zwangsläufig einen unrealisierten Gewinn aus, der einer Gewinnverteilung unterliegt. Diese Gewinnverteilung kann aber schwerwiegende Folgen nach sich ziehen. Auf dem Gebiet des steuerlichen Bilanzrechts konnte sich dagegen die Bewertung zu dem gegenüber den Anschaffungskosten erhöhten Zeitwert, selbst noch in den Gesetzen aus der Zeit nach dem ersten Weltkrieg halten. Unrealisierte Gewinne wurden also zur Einkommensteuer herangezogen. Infolge der laufenden Geldentwertung dauerte es aber nicht lange, bis sich die in der Steuerbilanz vorgeschriebene Bilanzierung zum Zeitwert als undurchführbar erwies. Sie wurde denn bald darauf vorläufig und seit dem EStG 1925 endgültig aufgehoben»[80].

e) Bewertung

Wie wir bei der Darstellung des Gewinnes im deutschen Steuerrecht gesehen haben, gilt als Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schlusse des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schlusse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Die Bewertung spielt also bei der Gewinnermittlung auf Grund der Reinvermögenszuwachstheorie eine beachtliche Rolle.

Für die bereits zu Beginn des Vergleichszeitraums zum Betriebsvermögen gehörenden Gegenstände ist eine besondere Ermittlung des Anfangswertes nicht mehr erforderlich; nach dem Grundsatz des «Bilanzzusammenhangs» gilt als Anfangswert zwangsläufig der dafür in der Vorbilanz ausgewiesene Wert. Dagegen ist bei allen den Wirtschaftsgütern, die erst im Laufe der Abrechnungsperiode ins Betriebsvermögen aufgenommen sind, und daher erstmalig in der Bilanz erscheinen, sowohl der Anfangswert wie der Endwert zu ermitteln. «Der Vermögensvergleich erstreckt sich nicht auf Wirtschaftsgüter, die am Schluss des Vergleichsabschnitts bereits aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden waren. Die bei ihnen in Erscheinung tretenden Vermögens- Zu- oder Abnahmen ergeben sich unmittelbar aus den Erfolgskonten der Betriebsbuchführung»[81].

Die grosse Bedeutung der Bewertungsvorschriften für den Vermögensvergleich ist aus den vorstehenden Ausführungen deutlich zu erkennen.

---

80 Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 110 ff.

81 Lademann Fritz, Internationaler Belastungsvergleich, Bundesrepublik Deutschland, S. 145.

Die grundlegenden Bestimmungen darüber enthält § 6 EStG. Als Bewertungsmasstäbe sind vorgeschrieben:

Normalerweise der Anschaffungs- oder Herstellungswert, der erforderlichenfalls um die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung zu ermässigen ist, der Niederst- und Höchstwert zugleich, nämlich der gemeine Wert oder Zeitwert.

Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

f) Abschreibung und Absetzung

«Die Abschreibung ist ein Buchungsvorgang mit dem entweder durch Verminderung von Aktivposten oder durch Erhöhung von Passivposten, die durch Abnutzung, Substanzverminderung oder aus anderen Gründen (technische Überholung, Konjunkturänderungen usw.) eingetretenen Wertminderungen von Vermögensgegenständen in ihrer rechnungsmässigen Bedeutung bei der Gewinnermittlung zur Geltung gebracht werden. Absetzung war demgegenüber von Haus aus eigentlich ein engerer Begriff: nämlich Abschreibung nur wegen mechanischer Abnutzung»[82].

Die §§ 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes nennen scheinbar überhaupt nur Absetzungen, die neben der technischen auch die wirtschaftliche Abnutzung einschliessen.

Abschreibungen sind bei Umlaufswerten und ihnen als nicht abnutzbar gleichgestellten Anlagewerten: Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- und Firmenwert nicht zugelassen. Hier kommt also nur die jeweils besonderer Begründung bedürftige Herabsetzung auf den niedrigeren Teilwert in Betracht[83]. Als normalen Ausgangspunkt für die Abschreibung bezeichnet Bühler-Scherpf die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten[84]. Unzulässige Abschreibungsarten sind: die Abschreibung von Wirtschaftsgütern nach dem Bruttogewinn, die Abschreibung vom Tageswert oder vom Wiederbeschaffungswert, Abschreibungen nach dem Umsatz und Gesamtabschreibungen[85].

---

82 Bühler-Scherpf, Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 6. Aufl. Berlin 1957, S. 347.
83 § 6 Abs. 2 EStG.
84 Vgl. Bühler-Scherpf, a. a. O. S. 355.
85 Vgl. Bühler-Scherpf, a. a. O. S. 361.

Die in Deutschland zugelassenen Abschreibungsmethoden sind: die gleichmässige (lineare), die Leistungsabschreibung, die geometrisch-degressive (Buchwertabschreibung). Sonstige Abschreibungsarten können durch Rechtsverordnung zugelassen werden. Je nachdem was für eine Abschreibungsmethode wir verwenden, haben wir eine andere Höhe der Abschreibungssätze. Aber es bleibt natürlich der Kampf um den anderen Faktor, der für jede dieser Methoden von Bedeutung ist: um die Bemessung der Lebensdauer, die ihrerseits vom Nutzungsgrad der Gegenstände abhängt und für die Höhe der Abschreibungssätze massgebend ist. Eine gesetzliche Festsetzung von Abschreibungssätzen, wie wir sie in der Schweiz haben (sie haben allerdings mehr den Charakter von Richtlinien) kennt das deutsche Steuerrecht nicht. Zur Arbeitsvereinfachung und zur Förderung der Gleichmässigkeit der Besteuerung haben die Finanzverwaltungen AfA-Tabellen aufgestellt. Soweit es sich um abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter handelt, die sich in ihrer Konstruktion und Leistungsfähigkeit seit Jahren nicht oder nur unwesentlich geändert haben, konnten zur Aufstellung der AfA-Tabellen die umfangreichen Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung und der Wirtschaft auf dem Gebiete der Anlagenabschreibung unbedenklich verwertet werden. Aber auch bei den Anlagegütern, die in den letzten Jahren nach Krieg und Umbruch einem anhaltenden Wandel in ihrer Bauart und Verwendungsmöglichkeit unterworfen sind, liessen sich die Erfahrungen der letzten Jahrzehnte durch sorgfältige Vergleiche der neuen mit den alten Wirtschaftsgütern und nach Untersuchung der Entwicklung der Verhältnisse in den einzelnen Wirtschaftszweigen bis zu einem gewissen Grade verwerten. Die AfA-Tabellen sind keine Richtsätze oder Richtlinien. Sie wollen lediglich Anhaltspunkte ohne Rechtsverbindlichkeit geben. Die Tabellen gelten für Wirtschaftsgüter die nach dem 1. 1. 55 neu angeschafft wurden[86].

«Geringwertige Güter können in Deutschland bis zum Betrage von 600 DM sofort abgeschrieben werden»[87]. Ausserordentliche Abschreibungen für andere als kurzlebige Anlagegüter sind in der «Siebener-Gruppe» enthalten (§§ 7 a, b, c, d, e).

g) Die Frage des Verlustabzuges

1926 bezeichnete es die Reichsregierung in ihrer Denkschrift gegenüber den Wünschen nach einer Durchschnittsbesteuerung als dringender,

---

86 Vgl. Krause–Kärsten, Die AfA-Tabellen und die Steuervereinfachung in: Deutsche Steuerzeitung 1957, S. 373.

87 Bühler–Scherpf, a. a. O. S. 365.

eine lediglich verlustausgleichende Massnahme im Wege des Verlustvortrags einzuführen[88]. Die Nichtabzugsfähigkeit des Verlustes wirke sich bei Verlusten durch Witterungseinflüsse, dann bei «besonderen Preisbewegungen einzelner Werte», besonders ungünstig aus.

Rein äusserlich würden auch «Gründe der Gleichmässigkeit und der Gerechtigkeit der Besteuerung zunächst dafür sprechen, den Verlustvortrag bei allen Steuerpflichtigen anzuwenden»[88]. Aber auch hier seien technische Schwierigkeiten und Rückwirkungen auf die Arbeitnehmer zu befürchten. Tatsächlich standen aber der Anerkennung eines Verlustvortrages in erster Linie fiskalische Erwägungen entgegen. Heisst es doch anschliessend in dürren Worten: «Der Ausfall beim Verlustvortrag ist zwar wesentlich geringer als beim dreijährigen Durchschnitt mit Verlustabzug. Er bleibt aber mit etwa 30 bis 40 Millionen RM so beachtlich, dass die gespannte Finanzlage im gegenwärtigen Augenblick seine Einführung verbietet»[88].

Allen Widerständen zum Trotz kam der Verlustvortrag als eine Art Ersatz für die abgelehnte dreijährige Durchschnittsbesteuerung durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuer- und Körperschaftssteuergesetzes vom 29. 7. 1929 RGBl. I S. 123 doch noch zum Zug[89]. In dem neuen § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG wurde bestimmt, «dass bei Steuerpflichtigen, die Bücher im Sinne der §§ 13, 28 EStG führen, die Beträge, die zur Beseitigung eines Verlustes verwendet werden, der in den beiden unmittelbar vorangegangenen Steuerabschnitten nach den Ergebnissen der Buchführung entstanden ist (Verlustvortrag) als Ausgaben abgezogen werden dürfen. Entsprechendes wurde auch für die Körperschaften zugestanden, die schon nach dem KStG 1925 in § 15 Nr. 3 die Beträge abziehen dürfen, «die zur Beseitigung eines aus einem früheren Steuerabschnitt stammenden Verlustes verwendet wurden und durch den das Grund- oder Stammkapital angegriffen war (Unterbilanz)».

Mit dem EStG 1934 wurde der Verlustvortrag wieder beseitigt, und zwar im Hinblick darauf, dass das Gesetz eine weitgehende Bewertungsfreiheit für abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens eingeräumt hatte[89]. Nachdem mit der Einkommensteuernovelle v. 1. 2. 1938 RGBl. I Abs. 1 Ziff. 6 EStG 1938 die Verluste wieder für abzugsfähig, und zwar als Sonderausgaben erklärte, waren Verluste insoweit abzugsfähig, als sie bei Buchführenden i. S. des HGB in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstanden und bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre nicht ausgeglichen oder abgezogen wurden. Das

88 Denkschrift S. 15.
89 Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 157, 158.

gleiche galt für Körperschaften nach dem Körperschaftsteuergesetz. Bei den natürlichen Personen brachte die neue Vorschrift deutlich zum Ausdruck, dass die Beseitigung des Verlustes durch Ausgleichung mit positiven Einkünften desselben Jahres den Vorrang vor dem Verlustvortrag habe[90]. Diese Regelung galt auch für die Zeit der Kontrollratsgesetzgebung. Da aber das Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11. 2. 1946 den Verlustabzug für Verluste aus Wehrmachtsaufträgen, aus der öffentlichen Schuld, aus Kriegsschäden und aus Verlusten aus dem Besitz von Steuergutscheinen aufgehoben hatte, war der Verlustabzug praktisch beseitigt[91].

Das erste Steuerreformgesetz v. 22. 6. 1948 hat den Verlustabzug von zwei auf drei Jahre erweitert, und das zweite Steuerreformgesetz v. 20. 4. 1949 WiGBl. S. 69 hat ihn auf die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ausgedehnt. In der grossen Steuerreform v. 1954, die ab 1. 1. 1955 in Kraft trat, ist der Verlustabzug von drei Jahren auf fünf Jahre erweitert worden. Zugleich wurde die Vorschrift aus dem § 10 Abs. 1 Ziff. 4 EStG herausgenommen und besonders als § 10d in das Einkommensteuergesetz eingefügt.

Die Bezeichnung «Verlustvortrag» ist seit dem EStG 1938 nicht mehr genau, nur bei der Gewerbesteuer nach § 10a Gew. StG. 1952 ist er in der alten Form aufrecht erhalten. Rechtlich handelt es sich beim EStG von 1938 an um einen Verlustabzug, der von der Gewinnermittlung selbst völlig losgelöst ist. Die persönlich Steuerpflichtigen haben ihn nicht bei den einzelnen Einkünften, sondern beim steuerpflichtigen Einkommen als Sonderausgaben geltend zu machen[92]. Der Verlust des laufenden Jahres ist zuerst mit den sonstigen positiven Einkünften auszugleichen, und der Restbetrag in den nächsten Jahren als Verlustabzug anzugeben[93]. Der Steuerpflichtige muss den Verlustabzug bei der Veranlagung für das Kalenderjahr, das auf das Verlustjahr folgt, geltend machen und er kann den Verlustabzug für das Zweitjahr nur insoweit geltend machen, als er bei der Veranlassung für das Erstjahr nicht vorgenommen werden konnte[94].

---

90 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 158.
91 Vgl. Blümich-Falk, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 6. Auflage, Berlin 1951, S. 436.
92 So Urteil des BFH v. 23. 3. 1953 BStBl III, S. 130.
93 Vgl. Barth K., a. a. O. Bd. II, 1, S. 159.
94 Vgl. Kolbeck, Der Verlustvortrag in: Deutsche Steuer-Zeitung 1958, S. 238.

h) «Werbungskosten» und «Betriebsausgaben» im deutschen Einkommensteuerrecht

Die deutschen Ertragssteuergesetze gestatteten von jeher, die Aufwendungen «zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung (Werbungskosten)»[95] des quellenmässigen Rohertrages zwecks Berechnung des Reinertrages in Abzug zu bringen. Dieser Werbungskostenbegriff umfasst nach Fuisting-Strutz[96] alles «was aus dem werbenden Vermögen (Anlage- und Betriebskapital) der Quelle aufgewendet wird, um als Frucht der Quelle in ihrem bisherigen Zustande einen Überschuss der neuerworbenen über die aufgewendeten wirtschaftlichen Güter zu erzielen . . ., mag dieser Zweck erreicht werden oder nicht, das Ergebnis Gewinn oder Verlust sein.» Der Werbungskostenbegriff umschliesst also nicht nur die tatsächlichen Ausgaben, sondern auch die Wertverminderungen der Einkommenserzielung dienenden Vermögen (Abschreibungen).

Sachlich entsprechen die Gewinnungskosten des schweizerischen Steuerrechts den deutschen Werbungskosten. In der Schweiz können, «Erwerben, Sichern und Erhalten als die drei Hauptfunktionen der mit der Einkommenserzielung verbundenen Aufwendungen bezeichnet werden»[97, 98].

Sowohl das erste deutsche Reichseinkommensteuergesetz von 1920 (§ 13 Abs. 1) wie das zweite von 1925 (§ 15 Ziff. 1) haben den alten Werbungskostenbegriff übernommen. Er fand für alle quellenmässigen «Einkünfte» irgendwelcher Art Anwendung. Doch kannten diese Gesetze neben dem Begriff der Werbungskosten denjenigen der «Betriebsausgaben». Mehrere Autoren und mit ihnen der Reichsfinanzhof haben die Ansicht vertreten, dass man die «Betriebsausgaben» im Sinne von «Werbungskosten» zu verstehen habe[100].

Das Gesetz von 1934 führte die Unterscheidung von Werbungskosten und den Betriebsausgaben ein. Es ist anzunehmen, dass der Gesetzgeber die Trennung nicht lediglich zum Zwecke der Auseinanderhaltung zweier verschiedener Einkommensgruppen vorgenommen hat, sondern Loose, Reinhardt und Gygax nehmen an, dass er auch sachlich einen Unter-

95 Vgl. Fuisting, Die Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902 S. 137, ferner § 8 Abs. 1 des preussischen Einkommensteuergesetzes vom 19. Juni 1906 in Fuisting-Strutz, Die preussischen direkten Steuern, 8. Aufl., Berlin 1915.

96 Fuisting-Strutz, a. a. O. S. 232.

97 Perret Ch., Kom. zur eidg. Wehrsteuer, Zürich 1951, Art. 22.

98 Vgl. auch Gygax Hansrudolf, Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Bern 1946, S. 20.

100 Vgl. Loose, Werbungskosten nach dem neuen Einkommensteuerrecht, Leipzig 1937, S. 9 ff.

schied zwischen den Werbungskosten und den Betriebsausgaben erblickte. Die Bezeichnung «Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung» ist enger gefasst als die Umschreibung «Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind». Daraus ist zu schliessen, dass als Betriebsausgaben alle im Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb gemachten Aufwendungen abzugsberechtigt sind, während als Werbungskosten nur die mit der Einkommenserzielung in direktem ursächlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu berücksichtigen sind[101].

Das Einkommensteuergesetz macht in § 4 Abs. 4 insofern eine Einschränkung, dass Betriebsausgaben, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, bei der Gewinnermittlung ausscheiden, wenn sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

«Für die Anerkennung von Betriebsausgaben gelten im allgemeinen die folgenden Grundsätze:

a) Die Aufwendungen müssen einen Geldwert besitzen und verausgabt oder zum mindesten passiviert sein. Die Ersparnisse von Unkosten durch eigene Mitarbeit sind nicht abzugsfähig.

b) Die Aufwendungen brauchen nicht objektiv notwendig und zweckmässig zu sein. Die Finanzämter dürfen aus diesem Anlass ihre Höhe nicht beanstanden (mit einigen Ausnahmen).

c) Ohne Bedeutung ist es, ob die Betriebsausgaben zur Erfüllung rechtlich erzwingbarer Verpflichtungen oder nicht klagbarer oder gar nichtiger Verbindlichkeiten oder schliesslich aus freien Stücken geleistet sind, ebenso ob es sich um einmalige oder laufende Aufwendungen handelt»[102].

i) Die progressive Ausgestaltung der Einkommensteuer

Die Progression ist schon von allem Anfang an mit der Einkommensteuer verbunden. Schon vor der französischen Revolution hatte sich Montesquieu in seinem bekannten Werk über den «Geist der Gesetze» vom Jahre 1748 mit der allgemeinen Einkommensteuer[103] beschäftigt. Er bekannte sich dort zur Auffassung, dass das Einkommen den zuver-

---

101 Vgl. Loose, a. a. S., S. 15, Gygax Hansrudolf, a. a. O., S. 48 Reinhardt, Die neuen Steuergesetze, Berlin 1935, S. 73.

102 Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Deutschland von Lademann Fritz, Frankfurt 1952, S. 137.

103 Buch XIII Kap. VII, s. die deutsche Ausgabe von A. Fortmann, Leipzig 1891, S. 185.

lässigsten Masstab und die beste Grundlage für eine allgemeine Besteuerung bilde. Er weist in seinem Werk auf den Staat Athen, in dem Solon bei der Einführung der Einkommensteuer erstmals einen gestaffelten Steuersatz für die verschiedenen Einkommensgruppen aufgestellt hatte. Gestützt auf Solon erklärt denn auch Montesquieu, dass diejenigen, die einer Einkommensteuer zu unterwerfen seien, nicht bloss gleichmässig herangezogen werden sollten. Man müsse sich vielmehr davon leiten lassen, dass bei allen Besteuerten die notwendigen Bedürfnisse ohne Rücksicht auf die Höhe ihres Einkommens gleich gross seien, und daher die Bezieher hoher Einkommen prozentual mehr erübrigen könnten als die Empfänger eines niedrigeren Einkommens[104].

Die wirtschaftliche Begründung der progressiven Einkommensteuer fusst auf der Grenznutzentheorie. Die Grenznutzentheorie besagt, dass das zum Lebensunterhalt Notwendige bei jedem Menschen gleich sei, und dass der Nutzen jeder zusätzlichen Einheit immer mehr abnehme. Daraus folgerte man denn auch, dass eine bei jedem Steuersubjekt gleich hohe Steuererhebung der Gleichheit widerspreche. Montesquieu meint denn auch, Solon habe durchaus recht gehabt, wenn er gesagt habe, dass «das zum Unterhalt Notwendige, das bei jedem gleich sei, nicht besteuert werden dürfe, dass aber die Steuer, das dem Menschen bloss Nützliche, das nach dem Notwendigen komme, erfassen müsse, diese aber weniger als das Überflüssige»[105]. Gestützt auf diese Überlegung erblickt denn auch später Proudhon in einer gleichmässigen Besteuerung aller Einkommensteile nicht bloss eine persönliche Rücksichtslosigkeit und eine unerträgliche Härte, sondern zugleich eine wirkliche Verletzung des Grundsatzes der Gleichheit[106]. Nach ihm verstossen die dinglichen Steuern, insbesondere die Grund- und Gebäudesteuer, die Gewerbesteuer, geradezu dem Grundsatz der Gleichheit.

«Dank dieser und ähnlicher Anschauungen konnte sich die progressiv ausgestaltete Einkommensteuer im Laufe der Zeit trotz heftiger Widerstände immer mehr durchsetzen. Diese Form war es letzten Endes, welche die Einkommensteuer immer mehr zur idealen Steuer des 19. Jahrhunderts emporsteigen liess, konnte man sie doch durch einfache Erhöhung des Tarifes den ständig steigenden Finanzbedürfnissen des Staates bequem und ohne Mühe anpassen. So erfreute sie sich einer immer grösseren Beliebtheit bei den Regierungen und den Parlamenten»[107].

---

104 Vgl. Barth K., Bd. II, 1, a. a. O., S. 62.
105 Zit. nach Eisenhart H., Die Kunst der Besteuerung, Berlin 1868.
106 Nach Eisenhart, a. a. O., S. 98.
107 Barth K., Bd. II, 1, a. a. O., S. 63.

Die hohe Tarifschraube hat neuerdings die Einkommensteuer in ihrer stark progressiven Ausgestaltung ihres ursprünglichen Charakters als einer echten Einkommensteuer entkleidet. Aus finanzpolitischen Gründen ist sie in Deutschland so ausgebaut worden, dass sie mit der Leistungsfähigkeit des einzelnen nicht mehr viel zu tun hat. Vollends gilt dies für gewerbliche Einkünfte, wenn das Einkommen grossenteils gar nicht verbraucht werden kann, sondern in Investitionen festgelegt werden muss. Hier kann man wegen der Vielzahl der Steuern und Abgaben, u. a. der Einkommensteuer, nicht nur erleben, dass ein zusätzlicher Gewinn von den Mehrbelastungen völlig aufgesogen wird, sondern, dass auch das laufende steuerpflichtige Einkommen in einem Umfang besteuert wird, dass eine Substanzbesteuerung eintritt» [108].

Die Einkommensteuer war vor allem in der Zeit nach dem zweiten Weltkrieg stark progressiv, aber es wurden Höchstbelastungen für die erzielten Einkommen vorgesehen (sog. Plafond). Sie ist durch das Einkommensteuergesetz 1951 ab 1. 1. 1951 im Höchstfall auf 80% des Einkommens begrenzt, ab 1. 6. 1953 auf 70% und ab 1. 1. 1955 auf 55% des Einkommens.

Im Einkommensteueränderungsgesetz vom 18. 7. 1958 (BGBl I 473) ist der neue Tarif dadurch gekennzeichnet, dass er nicht ein reiner Progressionstarif, sondern eine Verbindung von Proportional- und Progressionstarif ist. Dem Progressionstarif ist eine Proportionalzone mit einem Steuersatz von 20% vorgeschaltet. Sie umfasst für Ledige die ersten 8000, für Verheiratete 16 000 des zu versteuernden Einkommensbetrages. An die Proportionalzone schliesst sich eine Progressionszone an, deren Steuersatz stetig und steiler als nach dem zuletzt gültigen Tarif ansteigt. Sie führt bis zu einem Spitzensteuersatz von 53%, der bei Ledigen bei einem zu versteuernden Einkommensbetrag von 110 000.— und bei zusammen veranlagten Ehepaaren bei einem solchen von etwa DM 220 000 erreicht wird.

k) Aufkommen der Einkommensteuer in Deutschland

Die Einkommensteuer betrug in den Jahren

1953	4 870.4 Mill. DM [109]
1954	4 587.9 Mill. DM
1955	4 351.7 Mill. DM
1956	4 727.9 Mill. DM
1957	4 879.2 Mill. DM

108 Barth K., Bd. II, 1, a. a. O., S. 65.
109 Statistisches Jahrbuch der Bundesrepublik Deutschland, 1958, S. 374.

oder nur 11.75 % des gesamten Steueraufkommens im Jahre 1957. Dies zeigt, dass die Einkommensteuer in Deutschland nur eine unter vielen Steuern ist. Es ist dabei allerdings nicht ausser acht zu lassen, dass Deutschland für Körperschaften eine besondere Einkommensteuer kennt, die Körperschaftssteuer, und für Unselbständigerwerbende die Lohnsteuer. Wir dürfen also auf keinen Fall die deutsche Einkommensteuer mit der Einkommensteuer eines anderen Landes vergleichen, da die deutsche Einkommensteuer eine andere Funktion erfüllt.

2. *Die Lohnsteuer*

Wie bereits bei der Einkommensteuer bemerkt wurde, besteht im deutschen Einkommensteuerrecht eine Eigenart darin, dass bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Einkommensteuer grundsätzlich durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben wird. Das Gesetz spricht direkt von einer Lohnsteuer (§§ 38 ff.), stellt aber in § 38 Abs. 3 ausdrücklich fest, Steuerschuldner sei der Arbeitnehmer. «Es handelt sich also jedenfalls rein formell nicht um eine Quellensteuer als besondere Steuerart, sondern um eine besondere Form der Steuerentrichtung»[110].

Die kassenmässigen Lohnsteuereinnahmen in Mill. DM waren:

1953	3 740.4 Mill. DM[111]
1954	3 874.5 Mill. DM
1955	4 402.1 Mill. DM
1956	5 402.1 Mill. DM
1957	5 289.0 Mill. DM

oder 10.57 % des gesamten Steueraufkommens im Kalenderjahr 1957.

3. *Die Körperschaftssteuer*

a) Die Besteuerung der Körperschaften

Eines der schwierigsten Probleme in der Einkommensbesteuerung ist die Besteuerung der körperschaftlichen Unternehmungen. Die Suche

110 Vgl. Bühler Othmar, Bilanz und Steuer bei der Einkommens-, Gewerbe- und Vermögensbesteuerung unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätze und Rechtsprechung, 5. Aufl., 1952.

111 Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, 1958, S. 374.

nach einer Lösung dieser Schwierigkeiten hat in den Steuergesetzgebungen der einzelnen Länder zu sehr verschiedenen Ergebnissen geführt, ohne dass man eine dieser Methoden als eine wirklich befriedigende Lösung ansehen könnte. Die grosse Schwierigkeit liegt in den Beziehungen der Körperschaft zu den Anteilseignern.

Grundsätzlich wird der Gewinn der Körperschaft erst dann zum Einkommen, wenn er als Dividende oder in einer anderen Form der Ertragsbeteiligung in die Hand des Anteilseigners gelangt. Die Anerkennung dieses Sachverhaltes müsste folgerichtig zu einer Befreiung der Körperschaften von der Steuerpflicht und zur blossen Besteuerung der Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner führen. Damit würden aber die unverteilten, in der Unternehmung verbleibenden Gewinne, der Besteuerung entgehen. Daraus würde sich eine höchst unerwünschte und sachlich nicht zu rechtfertigende Begünstigung der körperschaftlichen Unternehmungsform gegenüber den Personalgesellschaften und Einzelfirmen ergeben, die ihren Gesamtgewinn unabhängig von der Form ihrer Verwendung versteuern müssen.

Gerade im heutigen Deutschland, wo die Unternehmungen von der Selbstfinanzierung in einem bis jetzt noch nie vorhandengewesenen Masse Gebrauch machen, würde das zu Ungerechtigkeiten führen.

Diese Erwägungen dürften der Hauptgrund dafür sein, dass die Körperschaften in der Steuergesetzgebung der meisten Staaten in die Einkommensteuerpflicht einbezogen werden, wenn auch in ganz verschiedener Weise. In Deutschland kennt man im Gegensatz zur Schweiz, aber in Übereinstimmung mit den Vereinigten Staaten von Nordamerika, eine Zweiteilung der Einkommensbesteuerung, nämlich eine solche für die natürlichen Personen und eine Körperschaftssteuer zur Erfassung des Gewinnes der juristischen Personen, insbesondere der Kapitalgesellschaften[112]. Die Körperschaftssteuer wird erhoben von juristischen Personen des Privatrechts und den gewerblichen Betrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts, ausnahmsweise auch von nichtrechtsfähigen Personen- und Sachvereinigungen; sie bemisst sich nach der Steuerbilanz, die aber bei den Körperschaften im Gegensatz zur Einkommensteuer wichtige Besonderheiten aufweist[113].

---

112 Vgl. v. Planta Peter, Die Besteuerung der jur. Pers. nach den Bestimmungen der nat. Pers., Diss. Winterthur 1955.

113 Vgl. Bühler Ottmar, Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und Gewinnbestimmungen aus der Gewerbesteuer, nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen, Handkommentar, München/Berlin 1956, S. 5.

b) Geschichte der Körperschaftssteuer

In Deutschland erfassten die einzelstaatlichen Steuergesetze bis zum Ende des Weltkrieges die juristischen Personen im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer. Bereits damals fand eine Doppelbesteuerung statt, die reichlich z. B. in der preussischen Einkommensteuer durch das Zugeständnis gemildert wurde, dass der Gewinn bis zu einem bestimmten Prozentsatz des Aktienkapitals (3½%) von der Steuer befreit war.

Mit dem Übergang zur Reichseinkommensteuer im Jahre 1920 wurde die Besteuerung der Körperschaften aus der allgemeinen Einkommensteuer herausgenommen, weil der neue stark progressiv gestaltete Einkommensteuertarif auf die Besteuerung der körperschaftlichen Gewinne nicht anwendbar gewesen wäre. Die neue Körperschaftssteuer sah zunächst eine Besteuerung mit dem proportional gleichbleibenden Satze von 20% vor. Dieser Satz ist dann schrittweise erhöht worden, wobei gleichzeitig eine Staffelung der Steuer nach der Höhe des Gewinns vorgenommen wurde. Während des letzten Krieges erreichte die Körperschaftssteuer in der niedrigsten Stufe (bis zu 50 000 RM) 30% und steigerte sich (bei Gewinnen über 500 000 RM) bis zu 55%.

Die deutschen Körperschaftssteuersätze lagen damit «im Gegensatz zu dem Tarife der Einkommensteuer der natürlichen Personen erheblich über den Kriegssätzen der amerikanischen Corporation Income Tax, während die Belastung der englischen Companies (Standard Rate während des Krieges 50%) infolge der Abzugsmöglichkeit bei der Dividendenauszahlung noch wesentlich niedriger als die Besteuerung der amerikanischen Körperschaften war»[114]. Mit diesen hohen Steuersätzen während des Krieges fand eine weitgehende Angleichung an diejenigen der Einkommensteuer statt.

Damit waren die Unterschiede der steuerlichen Belastung der verschiedenen Unternehmungsformen, wenn man von der Tatsache der Doppelbelastung des Einkommens der juristischen Personen absieht, mehr oder minder in Wegfall gekommen.

Die Entwicklung des Körperschaftssteuertarifs seit der Währungsreform lief nicht absolut parallel zu der Entwicklung des Einkommensteuertarifs. Während im Einkommensteuerrecht vom ersten Steuergesetz nach der Währungsreform an, die klare Tendenz, den Einkommensteuertarif mindestens schrittweise zu ermässigen sichtbar war, begann die Körperschaftssteuer im Jahre 1948 mit einem einheitlichen Steuersatz von 50%, der aber schon im Jahre 1951 grundsätzlich auf 60% erhöht wurde. Dieser

---

114 Jecht Horst, Probleme der Einkommensteuerreform, Göttingen 1948, S. 57.

Steuersatz blieb bis zur kleinen Steuerreform im Jahre 1953. In dieser gelang zwar kein Einbruch in den Tarif von 60% allgemein, jedoch wurde die berühmt gewordene «Tarifspaltung» eingeführt, nämlich ein ermässigter Körperschaftssteuersatz von 30% für die sogenannten «berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen». Diese Lösung war unvollkommen, weil unter die mit nur 30% zu versteuernden «berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen» nicht solche Ausschüttungen fielen, die als sogenannte «Schachteldividenden» bei der empfangenden Gesellschaft nach § 9 KStG steuerfrei blieben. Eine weitere Beschränkung lag darin, dass die Gewinnausschüttungen von GmbH's lediglich ein Höchstsatz von 8% des eingezahlten Stammkapitals bzw. des Einheitswerts des Betriebsvermögens als «berücksichtigungsfähige Ausschüttung» anerkannt wurde. In der Folge wurden dann aber beide Punkte wesentlich verbessert. Im Zuge der allgemeinen Tarifsenkung wurde der Körperschaftssteuersatz von 60% auf 45% gesenkt. Folgerichtig beträgt er für die privilegierten Unternehmen (§ 19 Abs. 2 KStG) nur noch die Hälfte dieses Satzes, nämlich 22.5%. Ferner besteht ein dritter Satz, nämlich 30% für die sogenannten «berücksichtigungsfähigen» Ausschüttungen. Berücksichtigungsfähige Ausschüttungen sind «die auf Grund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses vorgenommenen Gewinnausschüttungen für Wirtschaftsjahre, deren Ergebnisse bei der Veranlagung berücksichtigt sind; bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung bleiben Gewinnausschüttungen insoweit ausser Betracht, als die 8% des eingezahlten Stammkap. (Nennkap.) oder, wenn dieser Betrag höher ist, 8% des bei der letzten Veranlagung zur Vermögenssteuer felstgestellten Vermögens übersteigen»[115]. Schliesslich muss noch die im Steuerneuordnungsgesetz v. 17. 12. 1954 neu eingeführte «besondere Körperschaftssteuer» von 15% erwähnt werden. Um die gewinnverteilenden Kapitalgesellschaften in die Lage zu versetzen, Gewinnausschüttungen unberührt von dem Bestehen einer Schachtelbeteiligung vornehmen zu können und damit die sich in einer Senkung des durchschnittlichen Steuersatzes auf das Gesamteinkommen auswirkende 30%ige Körperschaftssteuer linear in Rechnung stellen zu können, hat es der Gesetzgeber für nötig erachtet, in gewisser Weise in das Schachtelprivileg einzugreifen. Zwar ist es bei dem Grundsatz der Steuerfreiheit empfangener Schachteldividenden (§ 9 Abs. 1) verblieben. Jedoch haben die eine Schachteldividende beziehenden Schachtelmütter seit 1955 eine «bes. Körperschaftssteuer» von 15% der empfangenen Dividende zu entrichten (§ 19 Abs. 4). Die bes. Körperschaftssteuer von 15%

115 § 19 Abs. 3 KStG.

auf Ausschüttungen kommt nicht zur Anwendung, soweit es sich um Gewinnanteile handelt, die auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 19 Abs. 2 Ziff. 2 bis 5 (private Bausparkassen, reine Hypothekenbanken, gemischte Hypothekenbanken und Schiffspfandbriefbanken) entfallen.

Im Mittelpunkt des Körperschaftssteueränderungsgesetzes 1958 steht die völlige Neugestaltung des Körperschaftssteuertarifs. Zu dieser Massnahme sah sich die Bundesregierung sowohl durch wirtschaftspolitische als auch finanzpolitische Überlegungen veranlasst. Einmal schien ihr, wie es in der amtlichen Begründung zum Gesetzentwurf heisst, «der Anteil der Selbstfinanzierung über den Preis und der Finanzierung aus öffentlichen Mitteln bei der Finanzierung der volkswirtschaftlichen Investitionen in der Bundesrepublik Deutschland unangemessen hoch.» Die Bundesregierung hält es deshalb für wirtschafts- und finanzpolitisch erstrebenswert, der Finanzierung über den Kapitalmarkt einen grösseren Anteil zu sichern, insbesondere, um auch dessen selektive Funktion stärker als bisher zur Geltung zu bringen. Zum anderen will die Bundesregierung mit der Neugestaltung des Körperschaftssteuertarifs und den darin liegenden Anreizen für die Dividenden- und Kapitalmarktpolitik eine weitere Streuung des Vermögensbesitzes erreichen und die gleichmässige Chance für alle schaffen, Anteilseigner am Produktivvermögen zu werden. Die Körperschaftssteuer für den einbehaltenen Gewinn bei sog. Publikumsgesellschaften wurde um 2 Punkte erhöht. Sie beträgt unter Berücksichtigung des in die Körperschaftssteuer mit einbezogenen Notopfers Berlin nunmehr 51 % (45 + 2 + 4). Demgegenüber sind für die Berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen in Zukunft nur noch 15 % (11 + 4) Körperschaftssteuer zu zahlen, wobei ebenfalls das bisherige Notopfer Berlin mit einbezogen ist. An dem Begriff der «berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen hat sich nichts geändert.

Jedoch ergibt sich für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung insofern eine wesentliche Verbesserung, als sie nicht mehr ihren berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen auf einen Betrag von 8 % des eingezahlten Stammkapitals bzw. des (höheren) bei der letzten Veranlagung zur Vermögenssteuer festgestellten Vermögens beschränkt sind. Wie bei allen anderen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften können auch sie nunmehr den ermässigten Körperschaftsteuersatz von 15 % für ihre gesamten Ausschüttungen in Anspruch nehmen[116].

---

116 Vgl. Reform des Steuerrechts 1958 der Deutschen Bank, S. 77.

c) Aufkommen der Körperschaftssteuer im Steuersystem

Die Erträgnisse der Körperschaftssteuer sind in den Kalenderjahren

1953	2 990.2 Mill. DM[117]
1954	3 070.6 Mill. DM
1955	3 110.9 Mill. DM
1956	3 637.4 Mill. DM
1957	4 506.2 Mill. DM

Im Kalenderjahr 1957 ergibt die Körperschaftssteuer 9,09 % des gesamten Steueraufkommens, das heisst etwas weniger als die Einkommensteuer (11.75 %) oder die Lohnsteuer (10.75 %).

4. Spezialbesteuerung der Holdinggesellschaft

Das sogenannte Schachtelprivileg war vor 1914 in Deutschland unbekannt, aber alsbald 1920 eingeführt, trotz mancher Bedenken bis 1945 aufrechterhalten und nach Unterbrechung 1946 bis 1948 wieder im früheren Umfang hergestellt[119].

Das Schachtelprivileg will im Falle der Ineinanderschachtelung von Gesellschaften oder auch des Besitzes von Gesellschaften durch Körperschaften des öffentlichen Rechts eine Doppelbelastung vermeiden[120]. Das Schachtelprivileg greift bei der Körperschaftssteuer und bei der Gewerbesteuer ein. § 9 des Körperschaftssteuergesetzes bestimmt: «Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein Betrieb einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahres ununterbrochen an dem Grund- oder Stammkapital einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in Form von Aktien oder Anteilen mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt, so bleiben die auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile jeder Art ausser Ansatz.»

---

117 Statistisches Jahrbuch der Bundesrepublik Deutschland, S. 374.

119 Vgl. Bühler Ottmar, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin/Frankfurt 1951, S. 162.

120 Vgl. dazu H. Peters, Die Gesellschafts-Verschachtelung als Ausdruck eines allgemeinen Organisationsprinzips; Bank-Archiv 1938 Nr. 21 zit. bei Bühler Ottmar, a. a. O., S. 162.

Das bedeutet:

a) bei der Untergesellschaft, dass sie eine Kapitalgesellschaft und unbeschränkt steuerpflichtig sein muss. «Ist die Untergesellschaft eine Personengesellschaft, so wird die Obergesellschaft für das Einkommen dieser Untergesellschaft ja unmittelbar und damit auch nur einmal steuerpflichtig»[121].

b) bei der Obergesellschaft wird verlangt, dass sie eine Kapitalgesellschaft und uneingeschränkt in Deutschland steuerpflichtig ist, d. h. im Inland ihren Sitz oder den Ort der Leitung hat. Die Innehabung der Aktien muss in regelrechter Beteiligung während des ganzen Steuerjahres bestanden haben[122].

Gegenstand der Vergünstigung sind Gewinnanteile jeder Art, also auch verdeckte Gewinnausschüttungen, auch Ausgabe von Genussscheinen.

Eine reine Holdinggesellschaft, die nur Schachteldividenden bezieht, bleibt damit körperschaftssteuerfrei. Aus der Steuerfreiheit der Schachtelbezüge folgert der BFH Versagung des Schuldenabzugs bei der Substanzbesteuerung (Vermögenssteuer, Gewerbekapitalsteuer) des Schuldzinsenabzugs bei der Körperschaftssteuer, soweit die Schulden auf Beteiligungen entfallen, deren Erträge dank dem Schachtelprivileg steuerfrei bleiben[123].

Neben dem Schachtelprivileg kennt man die Organtheorie, welche besagt, dass Gesellschaften mit juristischer Persönlichkeit, wenn sie in solcher Abhängigkeit von einer andern Gesellschaft stehen, dass sie keinen eigenen Willen mehr haben, sondern zum Organ dieses andern geworden sind, auch ihre steuerrechtliche Selbständigkeit für die Ertragssteuern, dagegen nicht für sonstige Verkehrssteuern und nicht für Einheitsbewertung und Substanzsteuern verlieren, also insoweit auch steuerrechtlich als das behandelt werden, was sie wirtschaftlich sind, nämlich als Abteilungen einer Obergesellschaft. Daraus wird gefolgert, dass ihr Gewinn bei der Obergesellschaft zu erfassen und dass bei dieser ein Ausgleich zwischen Gewinnen und Verlusten ihrer Untergesellschaft möglich ist.

Voraussetzung zur Anerkennung eines Organverhältnisses ist, dass sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist, juristisch aber selbständig bleibt und ein Organvertrag abgeschlossen wird. Der Tatbestand eines bestehenden Organverhältnisses als solcher hat noch nicht ohne weiteres körperschaftssteuerliche Folgen, es bedarf

---

121 Bühler Ottmar, a. a. O., S. 163.
122 Vgl. Bühler Ottmar, a. a. O., S. 163.
123 Vgl. Bühler Ottmar, a. a. O., S. 165.

der Ergänzung durch eine Ergebnis-Ausschlussvereinbarung, wie die Praxis die Gewinn- und Verlust-Ausschlussvereinbarung genannt wird. Die Vereinbarung darf nicht nur die Gewinn- und nicht nur die Verlustübernahme allein, sondern muss notwendig beides betreffen. Die Vereinbarung kann nicht rückwirkend getroffen werden und muss mindestens auf fünf Jahre abgeschlossen sein[124].

Die finanziellen Auswirkungen der Organtheorie sind interessant, weil sie einen Ausgleich zwischen Gewinn- und Verlustgesellschaften desselben Konzerns ermöglicht und im Ergebnis eine ähnliche Wirkung hat wie eine Gewinnpoolung[124a].

5. *Notopfer Berlin*

Die Abgabe «Notopfer für Berlin» hat als zusätzliche Einkommensteuer zu gelten und wird genau nach den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftssteuergesetzes erhoben. Sie wurde im Jahre 1948, während der Blockade Berlins, eingeführt, um die Mittel für die damals erforderliche Wirtschaftshilfe für Berlin bereitzustellen. Sie stellte praktisch einen Zuschlag zur Einkommen- bzw. Körperschaftssteuer dar. Das Notopfer beruht ursprünglich auf dem Gesetz des Wirtschaftsrats des Vereinigten Wirtschaftsgebietes (Amerikanische und Britische Zone) vom 11. 4. 1948 und wurde später auf das gesamte Bundesgebiet sowie auf Berlin West ausgedehnt (16. 12. 1954)[125 126].

Das zweite Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe «Notopfer Berlin» vom 5. 10. 1956 ist am 6. 10. 1956 im Bundesgesetzblatt I S. 785 verkündet worden. Damit ist die Abgabe «Notopfer Berlin» für alle natürlichen Personen ab 1. 10. 1956 weggefallen. Diese Regelung ist die Antwort des Gesetzgebers auf die im Zusammenhang mit der Steuerreform 1956 allseitig erhobenen Forderungen auf Durchführung von Steuersenkung, die sich insbesondere auch auf eine spürbare Entlastung des Steuerzahlers auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen richten. Diese Massnahme bewirkt eine sozial gestaffelte Entlastung sämtlicher Einkommen, denn — an der Einkommensteuer gemessen — waren die untersten Einkommen durch die Abgabe «Notopfer Berlin»

---

124 Vgl. Betriebs-Berater 1958, S. 1049.

124a Vgl. zur ganzen Frage der Organtheorie, Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl. 1956, Berlin/Frankfurt, S. 313 ff.

125 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 86 f.

126 Vgl. Blumenstein Irene, Das deutsche Steuersystem in Gegenüberstellung zum Steuersystem des Bundes und der Kantone, Archiv Bd. 23, S. 401.

stärker als die höchsten Einkommen belastet. Darüber hinaus bedeutet sie eine erhebliche steuerliche Vereinfachung, die nicht nur von der Finanzverwaltung, sondern in erster Linie von den Steuerpflichtigen und den Arbeitgebern begrüsst wird.

Abgabepflichtig blieben nach § 2 der neuen Fassung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe «Notopfer Berlin» nunmehr nur noch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die unbeschränkt oder beschränkt körperschaftssteuerpflichtig sind und zur Körperschaftssteuer veranlagt werden, es sei denn, sie sind von der Körperschaftssteuer persönlich befreit[127]. Für diese Steuerpflichtigen beträgt der Abgabesatz nach wie vor 4,09 % der Bemessungsgrundlage[127]. «Dieser Satz erreicht also den der eigentlichen Staatseinkommensteuer Preussens aus dem Jahre 1906 von durchschnittlich 3 % und von höchstens 4,5 %[125]. Die kassenmässigen Steuereinnahmen des «Notopfers für Berlin» betrugen für die Jahre[128]

1953	975,7 Mill. DM
1954	1082,0 Mill. DM
1955	1268,4 Mill. DM
1956	1289.9 Mill. DM
1957	553,1 Mill. DM

oder nur 1,15 % des gesamten Steueraufkommens.

Die Abgabe «Notopfer Berlin» kann bei der Ermittlung des Einkommens und bei der Ermittlung des Gewerbeertrages nicht abgezogen werden. Nach der Beschränkung des «Notopfers Berlin» auf Körperschaften wirkt dieses nunmehr wie eine zusätzliche Körperschaftssteuer, deren «echte» Höhe sich — nicht zuletzt dank der Nichtabzugsfähigkeit des Notopfers Berlin — nur unter Einbeziehung des Notopfers Berlin ergibt.

Das Notopfer Berlin wird erstmals für den Veranlagungszeitraum 1958 nicht mehr erhoben. Die 4 % (abgerundet) wurden in die Körperschaftssteuer eingebaut.

6. Wandlung im Anteil der Einkommensteuer mit Lohnsteuer und der Körperschaftssteuer am Gesamtaufkommen der Besteuerung

Die Erhöhung der Steuersätze im Zusammenwirken mit der Anwendung verbesserter Veranlagungsmethoden und der Einführung des Quellenabzugsverfahrens bei bestimmten Einnahmearten führte nach dem

127 Steueränderung 1956, hersg. von der Deutschen Bank 1956, S. 36.
128 Statistisches Jahrbuch der Bundesrepublik Deutschland, 1958, S. 374.

ersten Weltkriege zu einer beträchtlichen Steigerung des Aufkommens aus der Einkommensteuer, verglichen mit der Zeit vor 1914, wobei allerdings das Ansteigen der nominellen Einkommensziffern als Folge der verminderten Kaufkraft der Mark berücksichtigt werden muss.

Trotzdem ist der relative Anteil der Einkommensteuererträge am Gesamtaufkommen der Besteuerung in den zwanziger Jahren zunächst gesunken. Er erreicht in der Zeit der Wirtschaftskrise seinen Tiefststand, um erst seit Mitte der dreissiger Jahre wieder anzusteigen bis zu einem prozentualen Höchstaufkommen im Jahre 1948. Mit dem ersten Einkommensteuer-Änderungsgesetz vom 29. 4. 1950 wurden die Tarife gesenkt, was den starken prozentualen Rückgang erklärt.

Die Entwicklung wird durch folgende Übersicht veranschaulicht:[129]

Gesamtaufkommen der Einkommensteuer (einschliesslich des Aufkommens der Lohnsteuer und der Körperschaftssteuer) und Anteil des Einkommensteueraufkommens am Gesamtertrag der Besteuerung in Deutschland

Rechnungsjahr	Steueraufkommen in Mil. M bzw. RM oder DM	Anteil am Gesamtertrag der Besteuerung prozentual
1925/26	2 439,9	32,9
1927/28	3.262,4	34,8
1932/33	1 438	14,1
1937/38	5 612	30,2
1948	6 380,1	40,2
1950	5 172,6	25,3
1954	11 866	30
1955	12 014,3	27,6
1956	13 767,4	29,31*
1957	15 674,4	31,32*

* Für das Kalenderjahr errechnet.

Kurz vor dem Ausbruch des ersten Weltkrieges ist die Einkommensteuer demnach mit mehr als einem Drittel am Gesamtaufkommen der Besteuerung beteiligt. Der Rückgang in den zwanziger Jahren trotz der inzwischen erhöhten Steuersätze hat seinen Grund in der veränderten

129 Statistisches Reichsamt Berlin 1930, S. 469, Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 1933, S. 425; 1938, S. 513; Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1952, S. 375; 1957, S. 432; 1958, S. 374.

Einkommensschichtung. Insbesondere hat der geringere Anteil der höheren Einkommen an der Gesamteinkommenssumme dazu geführt, dass die erhöhten Progressionssätze sich nicht in entsprechendem Masse auswirken können. Entfielen doch auf die Einkommen über 35 000 M in den letzten Jahren vor 1914 zwischen 10 und 15 % des Gesamteinkommens, während der Anteil der ihrer Kaufkraft nach vergleichbaren Einkommen über 50 000 RM 1926 nur noch 4,2 % des Gesamteinkommens ausmachte. Der Prozentsatz des Steuerertrages, der durch die Besteuerung dieser hohen Einkommen erzielt wurde, hat sich dementsprechend von 25–35 % auf 18,7 % vermindert. Wären inzwischen nicht die Steuersätze heraufgesetzt worden, wäre er noch tiefer gesunken[130]. Anders war es mit dem Umschwung in den dreissiger Jahren. Hier standen infolge der Rüstungskonjunktur die hohen Einkommensbezieher an der Spitze. Einen Vergleich mit der Schweiz bietet hier lehrreichen Aufschluss. Während die Einkommensteuer um 1935 in Deutschland nur mit 24,9 % am Gesamtertrage des Steuersystems beteiligt war, betrug ihr Anteil am gesamten Steueraufkommen in der Schweiz 49,5 %. Die Einkommensteuersätze lagen wesentlich höher als in der Schweiz. Dies ist also nicht der Grund des günstigeren Ergebnisses. Es ist vielmehr darin zu erblicken, dass die Höhe der gesamten steuerlichen Belastung in der Schweiz viel geringer war. Die Frage, durch welche Steuern bei dem geringeren prozentuellen Aufkommen der Einkommensteuer in Deutschland die so entstehende Lücke ausgefüllt worden ist, muss dahin beantwortet werden, dass der Vermögens- und Realbesteuerung (Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer) eine in der Schweiz nicht bekannte Bedeutung zukommt. Im Jahre 1948 war der prozentuale Anteil der Einkommensteuer am Gesamtaufkommen am höchsten. Dieser hohe Anteil ist sicher auf die ausserordentlich hohen Steuersätze bei der Körperschaftssteuer und der Einkommensteuer bei den Spitzeneinkommen zurückzuführen.. Während im Gefolge einer «rein mechanischen Denkweise aus «sozialen» Gründen die niederen Einkommen unverhältnismässig schwach belastet sind»[131]. So bezahlten im Jahre 1950 nur 65 % der Lohnsteuerpflichtigen Lohnsteuer[132]. Das ganze Aufkommen war nur auf die hohen Gewinne ausgerichtet. Dies erklärt uns den kleinen prozentualen Anteil im Jahre 1950, indem infolge der Koreakrise die hohen Gewinne ausblieben. Dass mit dem neuen Konjunkturaufschwung der Anteil nicht auf den Stand von 1948 anstieg, ist auf die starke Herabsetzung der Steuersätze vom Jahre 1953 zurückzuführen.

---

130 Vgl. Jecht Horst, a. a. O., S. 10.
131 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 64.
132 Vgl. Barth K., Fussnote a. a. O., S. 64.

Zum Abschluss sei noch vergleichsweise der prozentuale Anteil der Ertragssteuer am Gesamtaufkommen vom Jahre 1956 aufgezeigt. Deutschland rd. 30 %, Schweiz rd. 47 %.

7. *Problematik der Besteuerung der gewerblichen Einkünfte*

Wie wir vorhin gesehen haben, wurde der Einkommensteuer die Progression schon in die Wiege gelegt. Aus dem Grundsatz, dass jeder zu dem öffentlichen Aufwand entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beizutragen hat, folgt fast zwangsläufig, dass die grösseren Einkommen stärker zu belasten sind. Mit anderen Worten heisst das, dass man mit dieser Steuer in erster Linie den Überfluss treffen will. Diese Tendenz wurde noch dadurch gefördert, dass man die Erhebung einer allgemeinen Einkommensteuer, wie wir gesehen haben, mit Hilfe einer wirtschaftlichen Beweisführung anstrebte. Inzwischen wurde aber das, was man früher unter Progression verstand, ziemlich in den Schatten gestellt, denken wir nur an die 55 % bei der Einkommensteuer und an die 45 % bei der Körperschaftssteuer, welche Steuern unter anderen sind.

Dabei ist nicht ausser Betracht zu lassen, dass damals die stürmische technische Entwicklung noch mehr oder weniger unbekannt war. «Bei gewerblichen Unternehmen ist heute ein verhältnismässig hoher Teil des Einkommens nicht mehr dem Überfluss zuzurechnen, der besteuert werden soll. Vielmehr können die Unternehmen ihre technische und damit in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vielfach nur dadurch erhalten, dass sie laufend grössere Investitionen tätigen. Der Zwang zur Akkumulation wird noch verstärkt durch eine seit langem vorherrschende schleichende Inflation, die zu erhöhten nominalen Kapitalaufwendungen nötigt» [133].

Damit kommen wir von selbst zur letzten Frage, die uns in diesem Abschnitt beschäftigen soll. Es geht um die Liquidität, die Zahlungsflüssigkeit der Unternehmen, mit der es unter solchen Umständen nicht gut bestellt sein kann. Die laufenden Steuerverpflichtungen, insbesondere bei den Steuern aus Einkommen, sind so umfangreich, dass sie bei der übergrossen Zahl von Unternehmenden den grössten Aufwandposten darstellen. Daher kann ein Unternehmen bereits in Zahlungsschwierigkeiten geraten, wenn es auch nur bescheidene Mittel in zusätzlichen Investitionen festlegt.

---

133 Barth K., Bd. II, 1, a. a. O., S. 167.

Eine Folge dieser Lage ist es, dass der Fiskus zu steuerlichen Zugeständnissen gezwungen ist, wenn er Investitionen überhaupt möglich machen will. Diese Erleichterungen bestehen in erster Linie in der Zulassung erhöhter Abschreibungen auf Gegenständen des Anlagevermögens. So bestimmt denn auch seit 1948 die 7er Gruppe des Einkommensteuergesetzes, heute im wesentlichen beseitigt, «bei Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäss auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu setzen, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung). Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Absetzungen für aussergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig».

III. GEWERBLICHE SONDERSTEUER

1. Die Gewerbesteuer

a) Ursprung der Gewerbesteuer

Der Ursprung der Gewerbesteuer liegt in Frankreich. Durch Gesetz v. 2. 3. 1791[134] beschloss die französische Nationalversammlung als zusätzliche Steuer für gewerbliche Einkünfte die Contribution des patents. Dieses Gesetz hob den Zunftzwang auf und gab jedermann das Recht, jedes beliebige Gewerbe gegen Lösung eines Gewerbescheins zu betreiben. Ein solcher Schein war aber nur erhältlich, wenn an Stelle der damals aufgehobenen Zunftgebühren eine besondere Abgabe entrichtet wurde. Diese, als Gewerbesteuer zu kennzeichnende Abgabe, stellte auf äussere Merkmale, nämlich auf den Mietwert der Geschäftsräume, ab.

b) Die Entwicklung der deutschen Gewerbesteuer

Die rechtliche Grundlage für die Erhebung der Gewerbesteuer war in Preussen das Edikt vom 28. Okt. 1810 über die Einführung einer allge-

134 Vgl. Duvergier, a. a. O., Bd. 2, S. 230.

meinen Gewerbesteuer. Gleichzeitig mit der Verkündung der Gewerbefreiheit hatte Preussen, ebenso wie Frankreich, Gewerbescheine frei ausgegeben, die aber nur gegen die Entrichtung einer Steuer erhältlich waren. Diese Steuer war übereinstimmend mit der gleichlaufenden französischen Gesetzgebung nach äusseren Merkmalen (Klassen) bemessen. Das spätere «Gesetz wegen Entrichtung der Gewerbesteuer» vom 30. 5. 1820 teilte die Gewerbebetriebe in Anlehnung an das französische Gesetz vom 22. 7. 1795 je nach der Grösse der Wohnbevölkerung («nach Massgabe der Wohlhabenheit und Gewerbsamkeit») und nach Gewerbezweigen in bestimmte Steuerklassen ein; ein eigentlicher Tarif wurde dabei nicht geschaffen.

Die Besteuerung nach äusseren Merkmalen endigt im Jahre 1891. Dem preussischen Gewerbesteuergesetz vom 24. 6. 1891 «lag der Gedanke zugrunde, zu der beabsichtigten Besteuerung des Ertrages der stehenden Gewerbe nicht mehr auf den bisher betretenen Umwegen zu gelangen, sondern den direkten Weg einzuschlagen»[135]. Man übernahm daher den auf Grund des neuen Einkommensteuergesetzes ermittelten Ertrag nach der Handelsbilanz[136] auch für die Zwecke der Gewerbesteuer, wobei allerdings unter Einbeziehung der jeweiligen Grösse des Anlagekapitals ein System von vier Gewerbesteuerklassen geschaffen wurde. «Damit hatte das Gesetz, zugleich mit Hilfe der Selbsterklärung des Einkommens durch den Steuerpflichtigen, die Besteuerung gewerblicher Gewinne unmittelbar an die Ergebnisrechnung des Kaufmanns angeschlossen und so der preussischen Reformgesetzgebung des Jahres 1891 das Gepräge gegeben»[137].

Bald nach der Reichssteuergesetzgebung von 1920, die den Ländern die wichtigsten Steuern, vor allem die Einkommensteuer und die Vermögenssteuer nahm, und sie in Form von Überweisungen am Reichssteueraufkommen beteiligte, wurden den Ländern durch das Landessteuergesetz vom 30. März 1920 (RGBl. S. 402) später Finanzausgleichsgesetz genannt) die Steuern von Grund und Boden und vom Gewerbe zur Ausschöpfung zugewiesen. Daraufhin führten die Länder ausnahmslos die Gewerbesteuer ein, wichen aber in ihrer Ausgestaltung durchwegs voneinander ab. Was den Steuergegenstand anbelangt, so besteuerten alle Länder zwar das stehende Gewerbe, aber die Abgrenzung gegenüber anderen Wirtschaftsgebieten, insbesondere der Landwirtschaft, war ganz verschieden geregelt. Verschiedenartig war auch die Behandlung der Ka-

---

135 Amliche Begründung zu diesem Gesetz, Anlagen zu den Verhandlungen des preussischen Hauses der Abgeordneten Bd. 1 Drucksache Nr. 13, S. 544.

136 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 61.

137 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 61.

pitalgesellschaften, der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der öffentlichen Betriebe. Noch stärker waren zum Teil die Unterschiede der Steuergesetze der Länder in der Regelung der Besteuerungsgrundlagen.

Das Gewerbesteuergesetz vom 1. 12. 1936 brachte als erstes Reichsgesetz eine Vereinheitlichung für das ganze Reichsgebiet. Sie ist hinsichtlich des Steuergegenstandes des Steuerberechtigten (Steuergläubigers) und des Verfahrensrechtes in vollem Umfang erreicht. Steuerpflichtig sind künftig nur die stehenden Gewerbebetriebe, während die freien Berufe in der Regel für die Zukunft weder der Gewerbesteuer noch einer Berufssteuer unterliegen. Steuerberechtigt sind künftig nur die Gemeinden. Einheitlich sind auch die Rechtsnormen über Umfang und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, jedoch ist die Zahl der Besteuerungsgrundlagen nicht völlig vereinheitlicht. Von den drei Besteuerungsgrundlagen (Gewerbeertrag, Gewerbekapital und Lohnsumme) sind für alle Gemeinden nur der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital verbindlich. Jede Gemeinde muss der von ihr beschlossenen Gewerbesteuer diese beiden Grundlagen zugrunde legen. In manchen Ländern ist die Lohnsummensteuer noch obligatorisch. Die Gewerbesteuer wird in ihren Grundlagen (Steuermessbeträge) durch die Finanzämter festgesetzt, während die Gemeinden die Steuer durch darauf fussende Gewerbesteuerbescheide erheben.

Gegenwärtig handelt es sich bei der Gewerbesteuer um eine bundesrechtlich geregelte, ganz den Gemeinden zufliessende sogenannte Realsteuer (vgl. Art. 105, Abs. 2 Ziff. 3 des Grundgesetzes). § 1 des Gewerbesteuergesetzes erklärt die Gemeinden lediglich berechtigt, eine Gewerbesteuer als Gemeindesteuer zu erheben[138].

Gewerbliche Gewinne unterliegen zuerst der Gewerbesteuer und mit dem Ergebnis nach Abzug dieser Steuer der Einkommen- bzw. Körperschaftssteuer.

c) Das Wesen der Gewerbesteuer

Steuergegenstand, d. h. Steuerobjekt bildet nach § 2 leg. cit. jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Als im Inland betrieben gilt ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird[140].

138 Die Gewerbesteuer wird aber tatsächlich fast überall erhoben.
140 Vgl. Blumenstein Irene, a. a. O., Archiv S. 408.

Die Gewerbesteuer ist – ebenso wie die Grundsteuer – eine Sach- oder Realsteuer. Sie knüpft an das Bestehen eines Betriebes an, gleichviel wem dieser Betrieb gehört, und wem die Erträge aus dem Betrieb zufliessen. Der Teil jedoch des Gewerbeertrages, der auf eine ausländische Betriebsstätte entfällt, unterliegt nach § 9 Ziff. 3 Gewerbesteuergesetz nicht der Gewerbesteuer.

Als Sachsteuer nimmt die Gewerbesteuer grundsätzlich keine Rücksicht auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers des Betriebes. So sind z. B., anders als bei der Einkommensteuer und Vermögenssteuer, die offenen Handelsgesellschaften Kommanditgesellschaften und die sonstigen Unternehmergemeinschaften als solche steuerpflichtig, und es ist für die Gewerbesteuer gleichgültig, wie gross die Zahl der Gesellschafter ist. Ebenso ist das Verhältnis von Eigenkapital und Fremdkapital ohne Einfluss[141].

d) Besteuerungsgrundlagen

Steuerbemessungsgrundlagen sind nach § 6 der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital, die in §§ 7 ff. und §§ 12 ff. Gewerbesteuergesetz eingehend umschrieben werden. Etwas irreführend wird im Hinblick auf diese zwei Bemessungsgrundlagen von Gewerbeertragssteuer und Gewerbekapitalsteuer gesprochen. Neben dem Gewerbekapital kann nach § 6 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage gewählt werden. Die «Lohnsummensteuer» darf aber nur mit Zustimmung der Landesregierung erhoben werden. Die Landesregierung kann die Zustimmungsbefugnis auf die nach Landesrecht zuständigen Landesbehörden übertragen. Die sogenannte Lohnsummensteuer wird in §§ 23 ff. Gewerbesteuergesetz geregelt.

e) Gewerbesteuersatz und -ertrag

Bei der Gewerbesteuer wird vom Ertrag ein Grundbetrag («Messbetrag») von 5 % vom Gewinn + 2 ‰ vom Kapital, vervielfacht mit dem «Hebesatz», der im allgemeinen 200–300 % beträgt. Am niedrigsten ist er gewöhnlich dort, wo eine Lohnsummensteuer zusätzlich erhoben wird. Die Lohnsummensteuer ist 2 ‰ der Lohnsumme mit einem Hebesatz von 384–1043 %, Durchschnitt 886 %. Bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften gibt es bei der Gewerbeertragssteuer eine Ermässigung

141 Vgl. § 1 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz und Blümich-Boyens, a. a. O., Einleitung XIV und XV.

für die ersten 6000 DM Ertrag. Die nach Entrichtung der Umsatzsteuer verbleibenden Einkünfte unterliegen also anschliessend noch einer durchschnittlich etwa 20% des Ertrages in Anspruch nehmenden Gewerbesteuer, die allerdings ebenso wie die Umsatzsteuer als Betriebsausgabe das steuerpflichtige Ergebnis mindert. Belastungsmässig hat die Gewerbesteuer eine unerhörte Erweiterung erfahren. Während das Preussische Gewerbesteuergesetz vom 24. 6. 1891 nach Fuisting die Höhe der Besteuerung so bemessen hatte, dass grundsätzlich 1% des Ertrages nicht überschritten wird, erreicht sie heute in der Regel das zwanzigfache, sie ist jedoch als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Der Gewerbesteuerertrag macht 10% der Gesamtsteuereinnahmen aus und betrug in den Jahren

1953	3 097,2 Mill. DM
1954	3 341,7 Mill. DM
1955	3 726,5 Mill. DM
1956	4 222,6 Mill. DM
1957	5 047,0 Mill. DM

Der Gewerbesteuerertrag macht also ungefähr gleichviel aus wie die veranlagte Einkommensteuer (11,75%).

IV. DIE BESTEUERUNG DES VERMÖGENS

I. Die Vermögensteuer

a) Geschichte der Vermögensteuer

Das deutsche Steuerrecht kennt neben den Ertragssteuern und der Gewerbesteuer noch eine weitere direkte Steuer, die sog. Ergänzungssteuer für das fundierte Einkommen, die laufend zu erhebende Vermögensteuer. Von ihr war, wenigstens in Preussen, auch das gewerbliche Vermögen nicht ausgenommen worden, eine Regelung, die später im Vermögensteuergesetz des Reiches von 1922 Eingang fand und heute noch geltendes Recht ist[142].

142 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 77.

Im deutschen Bereich hatte bis in die neunziger Jahre allein Bremen eine Vermögensteuer erhoben und zwar als Vermögensschoss nach der Schossordnung vom 23. 10. 1848. Dieser Schoss wurde vom Steuerpflichtigen selbst berechnet und unter Berufung auf den Bürgereid geleistet, allerdings nur in grösseren zeitlichen Abständen auf Grund besonderer Anordnung, und zwar von 1818 bis zum Jahre 1873 nur fünfzehnmal, in der Regel mit einem 1/2 Prozent des Vermögens[143].

Die Vermögensteuer ist ausgesprochen eine deutsche und schweizerische Errungenschaft. Laufenburger[144] schreibt z. B. «die Vermögenssteuer habe vor dem zweiten Weltkrieg nur in Deutschland funktioniert». Dem ist aber entgegenzuhalten, dass in den angelsächsischen Staaten die Erbschaftssteuer die Stelle der Vermögensteuer einnimmt.

Die Einführung der Vermögensteuer ist hauptsächlich auf die Veranlassung und Bestrebungen des Vereins für Sozialpolitik zurückzuführen und zwar auf Grund eines Gutachtens von J. Neumann.

Neumann begründete die Vermögensteuer damit, dass man infolge der mangelhaften Heranziehung der grossen Einkommen bei der Einkommensteuer eine ergänzende Belastung im Verhältnis zu den leicht zu ermittelnden kleinen Einkommen benötige. Neumann empfand die in der Schweiz weit verbreitete Vermögensteuer als Vorbild[145].

So brachte dann das preussische Gesetz vom 14. 7. 1893 die Vermögenssteuer als Sonderbelastung des fundierten Einkommens, und zwar in erster Linie zur Ausfüllung von Lücken der Erwerbsbesteuerung. Diese laufende Steuer übernehmen später fast sämtliche deutsche Staaten (Württemberg 1915 und Bayern 1918) bis durch das Gesetz vom 8. 4. 1922 diese in die deutsche Reichsvermögensteuer überging[146].

Die Vermögensteuer wurde dann aber infolge der Inflation erst für das Kalenderjahr 1924 erstmalig für das Reich erhoben. Wichtig ist jedoch, dass die alte preussische Vermögensteuer nur die physischen Personen belastete, während nach der seit dem Jahre 1922 geltenden Regelung auch juristische Personen der Vermögensteuer unterliegen. Die preussische Vermögensteuer betrug ursprünglich 0,05 % des Vermögens. Die Reichsvermögensteuer erreichte im Jahre 1934 die Höhe von 5,5 % (§ 8).

Nach Ausgang des zweiten Weltkrieges trat durch die Gesetzgebung

---

143 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 77.

144 Laufenburger Henri, Die Einkommensbesteuerung, in Handbuch der Finanzwissenschaften, 2. Aufl., Bd. 2 (1955), S. 22, zit. bei Barth K., a. a. O., S. 77.

145 Fussnote bei Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 78.

146 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 78.

des Kontrollratsgesetzes eine wesentliche Verschärfung der Vermögenssteuer ein. Die Steuersätze wurden erheblich erhöht und der Steuerfreibetrag abgebaut. Für Körperschaften erhöhten sich die Steuersätze auf 2%, wenn das steuerpflichtige Gesamtvermögen 500 000 RM nicht überstieg, und auf 2 1/2% bei höheren Vermögen. Bei natürlichen Personen betrugen die neuen Vermögensteuersätze 1% wenn das Gesamtvermögen 50 000 RM nicht überstieg, 1 1/2% wenn das Gesamtvermögen 50 000 RM nicht überstieg und der Landwirtschaft und Forstwirtschaft gewidmet war, ferner 1 1/2% wenn das Gesamtvermögen zwar 50 000 RM, nicht aber 500 000 RM überstieg und 2 1/2% beim Gesamtvermögen über 500 000 RM. Die nächste Vermögensteuerveranlagung war nach dem Stand und Wert des Gesamtvermögens vom 1. 1. 1946 vorzunehmen. Die erhöhten Vermögensteuersätze waren erstmals ab 1. 1. 1946 anzuwenden. Diese Rechtslage ergab sich bei der Vermögensteuer auf Grund des Kontrollratsgesetzes Nr. 13 vom 11. 2. 1946 (StZBl. S. 24) in der Fassung des Kontrollratsgesetzes Nr. 59 vom 20. 12. 1947 (StZBl. S. 385).

Nach der Währungsreform wurden die durch die Gesetzgebung des Kontrollrates eingeführten Steuerverschärfungen durch Art. III des Anhanges zum Gesetz Nr. 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuer vom 22. 6. 1948 (Beilage Nr. 4 zum Gesetz- und Verordnungsblatt des Wirtschaftsrates 1948 S. 7) ab 1. 1. 1949 in der Hauptsache wieder beseitigt.

Der Vermögensteuersatz wurde einheitlich auf 7,5‰ festgesetzt. Bemessungsgrundlage für die Hauptveranlagung 1949 bildet ausnahmsweise der Wert des auf den Beginn des 21. 6. 1948 ermittelten Vermögens. Auf den gleichen Zeitpunkt fand eine Hauptfeststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens und der Inlandvermögen statt (§ 7). Weitere Änderungen des Vermögensteuerrechts enthielt das Gesetz zur Bewertung des Vermögens für die Jahre 1949 bis 1951 vom 16. 1. 1952 (BGBl. S. 22), das insbesondere eine durch die Trennung Deutschlands erforderlich gewordene Neufassung der Vorschriften über die unbeschränkte und beschränkte Vermögensteuerpflicht brachte. Rechtsgrundlagen für die Vermögensteuer enthalten ferner das Gesetz über die Aufteilung der Vermögensteuer zwischen Berlin (West) und dem übrigen Geltungsbereich dieses Gesetzes vom 15. 12. 1952 (BGBl. S. 796) nebst dem dazu ergänzenden übereinstimmenden Erlass der Länder (z. B. für Nordrhein-Westfalen vom 3. Juni 1953, BStB 53 II 70) und das Gesetz über den Lastenausgleich vom 14. August 1952 (BGBl. S. 446). Schliesslich sind hier noch zu erwähnen die Verordnungen zur Veranlagung der Vermögensteuer zur Einheitsbewertung der gewerblichen Betriebe vom 12. 3. 1953 (die sogenannte Verlängerungsverordnung BGBl. S. 53 BStBl. 53 I 91), nach der die nächste Hauptveranlagung der Vermögenssteuer

nicht nach dem Stand vom 1. 1. 1952, sondern erst nach dem Stand vom 1. 1. 1953 vorgenommen wird. Durch § 227 LAG wurde abermals Ermächtigung zur Neufassung des VStG erteilt. Die Neufassung trägt das Datum vom 10. 6. 1954 (BGBl. S. 137 BStBl. 54 I 296). Sie war erstmalig bei der VSt-Hauptveranlagung 1953 anzuwenden. Auch die VO zur Durchführung des VStG vom vom 4. 7. 1952 wurde, und zwar durch die VO zur Änderung der VStDV vom 10. 6. 1954 (BStBl.. 54 I 295) mit Wirkung ab 1. 1. 1953 geändert. Schliesslich sind für die VSt Hauptveranlagung 1953 noch die umfangreichen VStR 1953 als Verwaltungsanordnung ergangen (BStBl. 54 I 439), die Änderungen und Ergänzungen der VStR 1949 enthalten. Ab 1. 1. 1953 erhöhte sich der Steuersatz sowohl für persönlich Steuerpflichtige wie für juristische Personen auf 1 %, und soweit das Vermögen dem Lastenausgleich unterliegt 0,75 %[147].

Durch das Gesetz zur Änderung vermögensrechtlicher Vorschriften vom 24. 7. 1958) ist nicht vollständig. Das Vermögensteuergesetz enthält Geld- und Kapitalvermögens, d. h. insbesondere von Spareinlagen, Bank- und Postscheckguthaben und Wertpapieren, für die Vermögensteuerveranlagung im Interesse des Kapitalmarkts besondere Freibeträge von je 5 000.— DM eingeführt worden. Diese ermöglichen es, dass ein grosser Teil von bisher Vermögensteuerpflichtigen vermögensteuerfrei bleibt. Die durch § 67 Bewertungsgesetz herbeigeführten Vergünstigungen bei der Vermögensteuer betreffen ausschliesslich das «sonstige Vermögen». Für das «land- und forstwirtschaftliche Vermögen», das «Grundvermögen» und das «Betriebsvermögen» bleibt es bei dem bisherigen Zustand.[148]

b) Rechtliche Natur der Vermögensteuer

Systemmässig zählt die Vermögensteuer zu den Besitzsteuern. Sie ist Landessteuer (Art. 106 Abs. 2 GG). Ihr Ertrag fliesst den Ländern zu. Der Bund hat jedoch die konkurrierende Gesetzgebung (Art. 105 Abs. 2 GG). Die Regelung der Vermögensteuer in dem VStG (jetzt gültige Fassung vom 24. 7. 1958) ist nicht vollständig. Das Vermögenssteuergesetz enthält keine Bewertungsvorschriften. Diese Grundlage bietet das Bewertungsgesetz. Dies ergibt sich aus § 4 Abs. 1 des Vermögensteuergesetzes, der das nach den §§ 73—77 Bewertungsgesetz ermittelnde Gesamtvermögen oder Inlandvermögen zur Bemessungsgrundlage für die Veranlagung der Vermögensteuer erklärt. Anderseits bestimmt das Bewertungsgesetz, dass

147 Vgl. Weckerle—Dürschke, Vermögensteuergesetz, 3. Auflage, München 1955, Einleitung S. XIV.

148 Vgl. Reform des Steuerrechts 1958, Deutsche Bank, S. 108.

seine allgemeinen und besonderen Bewertungsvorschriften für die Vermögenssteuer gelten (§§ 1, 18 Abs. 4 Bewertungsgesetz). Die für die Vermögensbesteuerung wesentlichen Entscheidungen über die Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten des Land- und Forstwirtschaftsvermögens, des Grundvermögens, des Betriebsvermögens sind in das Verfahren der Einheitsbewertung verlagert. Bei der Vermögenssteuerveranlagung sind die für diese wirtschaftlichen Einheiten festgestellten Einheitswerte zu übernehmen (§ 73 Abs. 3 Bewertungsgesetz). Lediglich für die Wirtschaftsgüter, für die keine Einheitswerte festzustellen sind, das sonstige Vermögen (§ 67 Bewertungsgesetz), werden im Rahmen der Vermögensteuerveranlagung zur Ermittlung des Wertes des Gesamtvermögens die Schulden abgezogen, soweit sie nicht bereits beim Betriebsvermögen berücksichtigt sind (§ 74 Abs. 1 Ziff. 1 Bewertungsgesetz), sowie die weiteren im § 74 Abs. 1 Ziff. 2,3 Bewertungsgesetz angegebenen Beträge. Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz stehen daher in untrennbarem Zusammenhang miteinander. Das Aufkommen an Vermögensteuer ist zum grössten Teil der Arbeit der Bewertungsstellen der Finanzämter zu verdanken[149].

c) Bewertung für die Vermögensteuer

Neben den Bewertungen, die innerhalb einer Bilanz zum Zwecke der Gewinnfeststellung vorzunehmen sind, war für die Besteuerung des Vermögens von jeher ein anderes Bewertungsverfahren durchzuführen, so dass wir von einem regelrechten Nebeneinander zweier, voneinander unabhängiger Bewertungen zu sprechen haben.

Die Grundsteuer und Vermögensteuer sind ältere Bestandteile des deutschen Steuersystems als die auf der Buchhaltung basierende Gewinnbesteuerung.

Für die Zwecke der beiden Steuern haben sich materielle Bewertungsnormen und bewährte Verfahrensregeln ganz selbständig ausgebildet und sie waren schon weit entwickelt, als die Bewertungen wie sie bei Aufstellung einer Bilanz notwendig sind, steuerlich eine Rolle zu spielen begannen. Der Schwerpunkt der Besteuerung lag in vielen Ländern Deutschlands auf der Vermögensteuer. In dem nach 1919 ausgebildeten neuen Reichssteuerrecht ist die Materie Substanzbewertung unter dem Gesichtspunkt ihrer Vereinheitlichung für Substanzsteuern des Reichs (Vermögenssteuer, Erbschaftssteuer) und das der Länder (Grundsteuer, Gewerbesteuer nach dem Kapital) erstmals 1925 im Reichsbewertungsgesetz geordnet worden, das den für alle Substanzsteuern einheitlichen

149 Vgl. Weckerle-Dürschke, a. a. O., Einleitung S. XXIV, XXV.

Steuerwert – den Einheitswert – schuf, und das dann gewisse Fortbildungen erfahren hat. Die Einheitsbewertung ist auch seither unabhängig von der Bilanzbewertung geblieben, trotz des gemeinsamen Bindeglieds «Teilwert» und trotz der Koppelungsbestimmung für die Bewertung in Bilanz und für die Vermögensteuer des § 75 DM-Bilanzgesetzes, die von Anfang an eine bedingte war, und der sehr bald wieder ein Auseinandergehen der Werte folgte.

Das auf den ersten Blick erstaunliche Nebeneinander von zwei Bewertungssystemen hat also tiefe organisatorische und sachliche Gründe. Bühler-Scherpf[150] versuchten die Zielrichtung der beiden Bewertungsarten auf einen kurzen Nenner zu bringen. Es kann ihres Erachtens «unbedenklich unter Anwendung der beiden Nenner statisch und dynamisch geschehen.» Dass die Steuerbilanz dynamischen Charakter hat wurde schon dargelegt, im Gegensatz dazu hat die Einheitsbewertung für die Zwecke der Substanzsteuern wirklich rein statische Ziele. Für den Bewertungsstichtag wird ganz unabhängig von einem Erfolgsausweis und von früheren Bewertungen eine möglichst getreue Momentaufnahme vom Stand des Vermögens gemacht, die die Grundlage für die künftige Vermögensteuer abgibt. Daraus ergibt sich schon, dass die Bewertung in der Handelsbilanz wegen ihres nun einmal vorwiegend dynamischen Charakters für die Vermögensbesteuerung direkt nicht massgebend sein kann, wie denn auch die Vermögenssteuern und jetzt das Bewertungsgesetz nirgends auf die Handelsbilanz verweisen und die Rechtsprechung höchstens gelegentlich Anlass hatte, die Unverbindlichkeit oder auch Unbrauchbarkeit der Handelsbilanzwerte für die Einheitsbewertung festzustellen[151].

d) Die Werte der beiden Systeme und ihre inneren Beziehungen

Die Werte der Steuerbilanz sind der Anschaffungswert (Anschaffungskosten + Zugänge – Abschreibungen) und der Teilwert. Soweit der Teilwert nicht nach dem Niederstwertprinzip genommen werden muss, sind auch Zwischenwerte möglich.

Der Wert der Substanzbewertung ist der Ertragswert, der für das landwirtschaftliche Vermögen allein, für das Grundvermögen (und damit

---

150 Vgl. Bühler-Scherpf, Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 6. Aufl., Berlin 1957, S. 396.

151 Der RFH verneint die Brauchbarkeit der Handelsbilanz als Grundlage für die Vermögensbewertung im Entscheid vom 26. 5. 1933, RStBl. 1933, S. 868.

auch für Betriebsgrundstücke) neben dem gemeinen Wert massgeblich ist. Der gemeine Wert, verstanden als objektiver normaler Verkaufswert, ist für alles übrige, namentlich das gewerbliche Betriebsvermögen und das sonstige Vermögen grundsätzlich massgeblich, wird aber für die einem Betrieb gewidmeten Gegenstände, mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke, modifiziert durch den Gesichtspunkt der Betriebszugehörigkeit. Er wird gemäss § 12 Bewertungsgesetz zum Teilwert, der somit ein wichtiges Bindeglied zwischen den beiden Bewertungssystemen darstellt.

Da der Teilwert im Substanzbewertungsrecht nach § 12 Bewertungsgesetz denselben Inhalt hat wie im Einkommensteuerrecht, müssen auch die Vermutungen für die Übereinstimmung mit dem Anschaffungswert zur Zeit der Beschaffung, mit dem Wiederbeschaffungswert in späteren Zeitpunkten ihre Auswirkungen für die Substanzbewertungen haben. Sie sind allerdings für die Einheitsbewertung insofern von grosser Bedeutung, als der Einheitswert des Betriebsvermögens doch mehr im Wege der Summierung der für Anlage- und Umlaufsposten ermittelten Einzelwerte ermittelt wird. Besondere vermögenssteuerliche Einheitswerte gibt es bei Grundstücken, Gebäuden und bei Gewerbeberechtigungen.

Trotz der inhaltlichen Übereinstimmung des Inhalts des Teilwerts in den beiden Bereichen zeigt sich die Selbständigkeit der Einheitsbewertung in einer Reihe von Einzelfragen gegenüber den Bewertungen in der Bilanz. Zum Beispiel Unterlassung der Aktivierung von Zugängen zu einem eisernen Bestand, die im Bilanzsteuerrecht möglich ist, die aber für die Einheitsbewertung Aktivposten sind. «Auch für Beteiligungen, Gewerbeberechtigungen, überhaupt immaterielle Güter, wird es nicht selten vorkommen, dass sie bei der Einheitsbewertung höher zu stehen kommen als in der Bilanz»[152].

2. *Der Lastenausgleich*

Durch den zweiten Weltkrieg 1939/45 sind für deutsche Staatsbürger und deutsche Volksangehörige Schäden und Zerstörungen entstanden, die in der neueren Geschichte ohne Vorgang sind. Diesen Geschädigten soll aus einem Sonderfonds, der aus dem Vermögen und der Steuerkraft der westdeutschen Bundesrepublik aufgebracht wird, ein Ausgleich gewährt werden[153]. Der Lastenausgleich befasst sich nur mit bestimmten

---

152 Bühler–Scherpf, a. a. O., S. 398.
153 Kühne–Wolff, Das Lastenausgleichsgesetz, Stuttgart 1952, S. 13.

Schäden und Verlusten, im wesentlichen mit Vertreibungsschäden, Ostschäden und Kriegssachschäden[154].

Zur Deckung des Bedarfs des Lastenausgleichsfonds dienen — neben Zuschüssen des Bundes und der Länder — folgende Lastenausgleichsabgaben: die Vermögensabgabe, die Hypothekengewinnabgabe und die Kreditgewinnabgabe. Den drei Abgaben ist gemeinsam, dass sie als einmalige Abgaben vom Vermögen nach dem Stand vom Währungsstichtag (21. 6. 1948) erhoben werden.

Es tritt also ergänzend zur Vermögenssteuer, die auf Grund des Lastenausgleichsgesetzes vom 14. 8. 1952 zu entrichtende Vermögensabgabe[155]. Sie wird berechnet nach der Lastenausgleichsschuld, die gemäss § 31 Lastenausgleichsgesetz auf 50% des am Währungsstichtag vorhandenen Vermögens zu bemessen ist.

Sie ist bei Betriebsvermögen in vierteljährlichen Raten von 1,7% zu tilgen, also mit 6,8% jährlich, oder auf das am Währungsstichtag vorhandene Vermögen bezogen, in Höhe von 3% dieses Vermögens. Die Tilgungsraten sind aber mit einem Drittel steuerlich abzugsfähig, so dass die jährliche Belastung bei einem Steuersatz für Einkommensteuer von 50% rund 2,5% des am Währungsstichtag vorhandenen Vermögens beträgt. Da nach § 226 Ziff. 2 Lastenausgleichsgesetz die Vermögensabgabeschuld bei der Vermögenssteuer nur mit ihrem Zeitwert, der nach § 77 Lastenausgleichsgesetz zu berechnen ist, in Abzug gebracht werden darf, muss überdies für das der Vermögensabgabe unterliegende Vermögen, insoweit als es den Zeitwert der Vermögensabgabeschuld übersteigt, Vermögensteuer entrichtet werden. Letzten Endes beträgt also die effektive Belastung mit Vermögensabgabe und Vermögenssteuer für das am Währungsstichtag vorhandene Vermögen jährlich mehr als 3% dieses Vermögens[157].

«Diese aussergewöhnlich hohe Abgabe auf das Vermögen, die nur bei überdurchschnittlicher Rendite aus den Erträgen bestritten werden kann, ist ein bedenkliches Zeichen für die gegenwärtige Finanzpolitik, insbesondere für die des Bundesrats, der im Namen der Länder die Vermögenssteuer als Beitrag zum Lastenausgleichsfonds anbot und sie möglichst hoch anzusetzen wünschte, um diesen Beitrag auch in die Waagschale werfen zu können»[158].

---

154 Kühne–Wolff, a. a. O., S. 14.

155 BGBl. I S. 446 i. d. F. des 3. 4. u. 8. Änd.-Ges. v. 24. Juli 1953 (BGBl. I. 693) bzw. v. 12. Juli 1955 (BGBl. I S. 403) bzw. v. 26. 7. 57 (BGBl. I S. 80).

157 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 87.

158 S. hierzu Esser-Sturm-Silcher, Die heutige Steuerbelastung der deutschen Wirtschaft, 2. Aufl., Bonn 1953, S. 33 ff., S. 37.

Das Steueraufkommen aus dem Lastenausgleich ist in den Jahren

1953	2 010,1 Mill. DM[159]
1954	2 188,3 Mill. DM
1955	2 401,1 Mill. DM
1956	2 438,0 Mill. DM
1957	2 078,9 Mill. DM

oder im Kalenderjahr 1957 4,1 % des gesamten Steueraufkommens.

3. Die Grundsteuer

Die Grundlage zur Grundsteuer bildet das Grundsteuergesetz vom 1. 12. 1936 in der Fassung vom 10. 8. 1951[160]. Wie die Gewerbesteuer ist die Grundsteuer eine Realsteuer[161] und eine bundesrechtlich geregelte Gemeindesteuer, zu deren Erhebung die Gemeinden nach § 1 Abs. 1 Grundsteuergesetz berechtigt sind (vgl. Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 Grundsteuergesetz). Sie wird praktisch überall erhoben.

Bei der Einführung der Einkommensteuer lehnte man noch in schrofferer Form, als die Gewerbesteuerabschaffung, die Abschaffung der Grundsteuer ab. Sollte man die Grundsteuer nicht aufrechterhalten, so argumentierte man, so müssten «die kleineren Grundbesitzer von der neuen Einkommensteuer fast ganz unberührt bleiben, indem sie nur ... die bisherigen Beträge zu entrichten hätten»[162]. Die grösseren Grundbesitzer könnten aber «die Grundsteuer bei den für die Einkommensteuer zu ermittelnden Einkommen in Abzug bringen, so dass sie keinen Grund haben würden, sich wegen ihrer doppelten Belastung irgendwie überfordert zu fühlen»[162]. Man begründete die Mehrbelastung des Grund und Bodens damit, dass das Bodeneigentum schon immer, und zwar seit unvordenklichen Zeiten, einer erhöhten Belastung unterworfen sei und, dass diese Tatsache auch bei Veräusserungen in der Bemessung des Kaufpreises ihren Niederschlag finde. Die Grundsteuer ist bei Ermittlung des Einkommens jeweils steuerlich abzugsfähig[163].

Objekt der Steuer ist der im Gebiet der Gemeinde gelegene Grundbesitz (§ 1 Abs. 1), wobei nach § 2 als Grundbesitz gelten: das land- und

---

159 Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, 1958, S. 374.
160 Vgl. Bühler, Grundriss, Bd. II, S. 193 ff.
161 Vgl. Kühn Rolf, Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1954, S. 1.
162 Vgl. Stenographischer Bericht über die Verhandlungen der zweiten Kammer, Bd. 1, 1849, S. 572, zit. in Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 73.
163 Vgl. Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 73.

forstwirtschaftliche Vermögen gemäss §§ 28–49 Bewertungsgesetz oder wie § 3 Ziff. 1 präzisiert, die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, das Grundvermögen im Sinne der §§ 50–53 Bewertungsgesetz und das Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken besteht (§ 57 Bewertungsgesetz).

Steuerschuldner ist grundsätzlich der Eigentümer (§ 7 Grundsteuergesetz).

Bemessunggrundlage ist der Einheitswert, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes für den Steuergegenstand festgestellt worden ist (§ 10 Grundsteuergesetz). Die Grundsteuer ruht auf dem Steuergegenstand als öffentliche Last (§ 9 Grundsteuergesetz)[164].

Besteuerungsgrundlage ist ähnlich wie bei der Gewerbesteuer ein «Grundsteuermessbetrag», der 10 v. T. des nach Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes festgestellten Einheitswertes beträgt. Auch für die Grundsteuer werden von den Gemeinden alljährlich Hebesätze vom Grundsteuermessbetrag festgestetzt, die für land- und forstwirtschaftliche sowie andere Grundstücke verschieden hoch sein können[165]. Die Hebesätze sind etwa 170–220%, wobei für die einzelnen Grundstücksarten verschieden hohe Hebesätze bestehen.

Ertrag der Grundsteuer in Mill. DM[166]

1953	1 274,3
1954	1 333,7
1955	1 376,2
1956	1 404,5
1957	1 456,2

oder 2,9% des gesamten Steueraufkommens im Jahre 1957.

---

164 Vgl. Blumenstein Irene, a. a. O., Archiv, S. 456 ff

165 Vgl. Lademann Fritz, a. a. O., S. 140.

166 Statistisches Jahrbuch der Bundesrepublik Deutschland, 1958, S. 374.

B. SCHWEIZ

I. DIE UMSATZSTEUER ALS VORBELASTUNG

1. Geschichte der Umsatzsteuer in der Schweiz

Die Umsatzsteuer, welche heute in der ganzen Schweiz erhoben wird, ist an sich neueren Datums. Doch gehört eine Abgabe auf den Umsatz neben den Zöllen zu den ältesten Abgabeformen in der Schweiz[167]. Das «Umgeld» diente noch im 18. Jahrhundert neben dem Salzregal den Städten als wichtigste Einnahmequelle und wurde auch in der Napoleonischen Zeit, während der sogenannten Helvetik, mit 4% auf allen Detailverkäufen beibehalten; aber wie allen Steuergesetzen um das Jahr 1800, der Helvetik, war die Erhebung der Abgabe mangelhaft[168].

Später kam es in einzelnen Kantonen immer wieder zur Einführung einzelner allgemeiner Umsatzsteuern oder von Teilumsatzsteuern; Baselstadt erhob von 1804 bis 1840 eine Handelsabgabe von Warenhändlern und Handel treibenden Handwerkern, und in manchen andern Kantonen standen Umsatz- und Stempelsteuern, Handänderungssteuern und ähnliche Verkehrssteuern im Wettbewerb mit den Personal- und insbesondere den Einkommensteuern, bis das Umgeld durch die Bundesverfassung von 1874 mit Wirkung von Ende 1890 an, ohne Entschädigung für die Kantone abgeschafft wurde[169].

Wie wir bei der Vorgeschichte zur deutschen Umsatzsteuer gesehen haben, sahen sich alle kriegführenden Länder nach dem ersten Weltkrieg gezwungen, die Umsatzsteuer in der einen oder anderen Form einzuführen, um ihren grossen Finanzbedarf zu decken. Die Schweiz leistete dieser Strömung lange erfolgreichen Widerstand, nicht ohne dabei gewisse handelspolitische Nachteile in Kauf zu nehmen. Den Gedanken einer einheitlichen Umsatzsteuer nach ausländischen Vorbildern hatte man schon in den Jahren 1933 und 1938 bei der Bestellung der damaligen eidgenössischen Finanzprogramme erwogen. Das Projekt wurde aber zurückgestellt, und zwar, wie der Bundesrat feststellte, im Hinblick auf «die weit

---

167 Herold H., Kommentar zur eidgenössischen Warenumsatzsteuer, Basel 1941, S. 1.
168 Vgl. Herold H., a. a. O., S. 4.
169 Vgl. Schmölders G., Die Umsatzsteuer in der Schweiz, Sonderdruck, S. 1.

verbreitete Abneigung gegen die Verbrauchssteuern» und «weil die Ansicht vorherrschte, dass die Umsatzsteuer für Notfälle in Reserve gehalten werden sollte»[170].

Der Siegeszug der Umsatzsteuer, der von Deutschland ausgehend nahezu alle Länder Europas erfasste und im zweiten Weltkrieg auch vor Finnland und dem neutralen Schweden nicht halt machte, erreichte auch die Schweiz. Am 30. 8. 1939 erging der Bundesbeschluss über Massnahmen zum Schutz des Landes und zur Aufrechterhaltung der Neutralität, worin dem Bundesrat ausserordentliche Vollmachten erteilt wurden. Nach Art. 5 dieses Bundesbeschlusses hatte der Bundesrat der Bundesversammlung jeweilen auf die Juni- und Dezembersession über die von ihm in Ausführung des Beschlusses getroffenen Massnahmen Bericht zu erstatten; die Bundesversammlung hatte darüber zu entscheiden, ob die Massnahmen weiter in Kraft bleiben sollten. In Ausführung seines Beschlusses vom 30. April 1940 über Massnahmen zur Tilgung der ausserordentlichen Wehraufwendungen und zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes erliess der Bundesrat am 29. 7. 1941 den Beschluss über die Warenumsatzsteuer, die dann am 1. 10. 1941 in Kraft trat[171]. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Umsatzsteuer umfasste lediglich Warenlieferungen mit Ausnahme der wichtigsten Nahrungsmittel und Versorgungsgüter. Nicht erfasst ist der Umsatz mit Grundstücken und, im Gegensatz zum deutschen Recht, der Umsatz von Dienstleistungen, die aber zum Teil einer Stempelabgabe unterliegen. So werden zum Beispiel Stempelabgaben auf Wechsel, wechselähnlichen Papieren und Checks, Prämienquittungen, Frachturkunden und Coupons erhoben. Die Steuer wird in der Form erhoben, dass die besteuerten Waren auf ihrem Wege vom Erzeuger bis zum Verbraucher insgesamt mit höchstens zwei Prozent ihres Detailverkaufswertes belastet werden sollten[172].

2. *Die technische Ausgestaltung der Umsatzsteuer in der Schweiz*

Der Art. 6 Abs. 1 des erwähnten Bundesratsbeschlusses vom 30. April 1940, der die nähere Regelung enthält, lautet wie folgt:

«Die Warenumsatzsteuer wird so ausgestaltet, dass sie die Waren auf ihrem Wege von den Erzeugern zum Verbraucher insgesamt mit 2 % des Detailverkaufspreises belastet». (Seit 1. 1. 1943 mit 4 % und seit 1. 1. 1956

170 Kellenberger E., Die Steuern und ihre Reform, Bern 1957, S. 182.
171 Vgl. Blumenstein E., System des Steuerrechts, Zürich 1951, S. 20.
172 Vgl. Schmölders G., Die Umsatzsteuer der Schweiz, S. 2.

mit 3,6 %; die Volksabstimmung vom 11. 5. 1958 brachte keine Änderung des Steuersatzes.)

Man entschloss sich zu einer phasenpauschalierten Bruttoumsatzsteuer.

Im Rahmen der Bruttoumsatzsteuern soll die Einphasenpauschalierung die Kumulativwirkungen, wie wir sie bei der deutschen Umsatzsteuer gesehen haben, ausschalten. «Zwar ist die Kumulativwirkung nicht ganz aufgehoben, weil die Phasenpauschalierung sie ja bei der Zusammenziehung der Steuer auf eine Wirtschaftsstufe in sich aufgenommen hat; aber es ist vom Gesetzgeber von vornherein bestimmbar, mit welcher Steuer die einzelnen Waren belastet werden sollen»[173]. «Das Wesen dieser Pauschalierung besteht darin, dass unter den Wirtschaftsstufen (Phasen), die eine Ware gewöhnlich vom Erzeuger (oder von der Einfuhr) bis zum Verbraucher durchläuft, eine herausgegriffen und auf dieser ein Steuersatz erhoben wird, der der durchschnittlichen Anzahl und Bedeutung der vorhergehenden und nachfolgenden Wirtschaftsstufen entspricht, so dass also mit einer einmaligen höheren Besteuerung sich die Belegung dieser Stufen mit dem allgemeinen Satz erübrigt»[174].

Die Einphasenpauschalierten oder kurz Einphasen-Steuern können nun eingeteilt werden — und das gilt in der Systematik gleichwohl für die Mehrphasen-Steuern — in solche mit spezieller Stufen- (bzw. Bereich-) bindung und solche mit genereller Stufen- (bzw. Bereich-) bindung. Hier liegt der Unterschied in der Wahl der jeweiligen Wirtschaftsstufe (Phase), die die Umsatzsteuer abführen muss. Wird jedes Gut oder — vereinfacht — für verschiedene Gütergruppen die jeweils zweckmässigste Stufe zur Besteuerung herangezogen, so kann man von einer dem Gut angepassten «speziellen» Stufenbindung sprechen. Knüpft jedoch die Besteuerung an eine generell für jedes Gut gleiche Stufe (z. B. an die Stufe des Einzelhandels, des Grosshandels oder der Produktion) an, so liegt eine «generelle» Stufenbindung vor[175].

Bei einer (ein-)phasenpauschalierten Bruttoumsatzsteuer mit genereller Stufenbindung wird der Grundgedanke der speziell gebundenen Besteuerung, nämlich der Wahl einer jedem Gut adaequaten Bemessungsgrundlage und des entsprechenden Tarifs, aus der Einsicht heraus fallen gelassen, dass er in hoch entwickelten Wirtschaftsgebilden verwaltungsmässig kaum mehr durchführbar ist. An Stelle einer Katalogisierung tritt eine generelle Gleichsetzung der umsatzsteuerpflichtigen Stufe für alle Güter. Die Folgen einer solchen Gestaltung sind unterschiedlich, und zwar je nachdem, ob eine Einzelhandel- (oder Klein-

173 Kleinjohann, a. a. O., S. 74.
174 Popitz-Kloss-Grabower, a. a. O., S. 50.
175 Vgl. Kleinjohann, a. a. O., S. 74.

handel)umsatzsteuer oder eine Grosshandel- (oder Hersteller)umsatzsteuer gewählt wird.

«Eine ausgesprochene Grosshandelssteuer, d. h. eine umsatzsteuerliche Belastung der Wirtschaftsstufe des selbständigen Grosshandels hat es nie gegeben und wird es auch nie geben»[176]. Dennoch existiert eine Grosshandelssteuer, die in den Formen der Grosshandelssteuer und Kleinhandelvorumsatzsteuer erhoben wird. Man darf nur nicht mit dem Begriff Grosshandel die Vorstellung einer selbständigen Institution, sondern vielmehr die einer Funktion verbinden. Man muss etwa vom deutschen Umsatzsteuerrecht ausgehen, das eine Lieferung im Grosshandel annimmt, «wenn der Unternehmer einen Gegenstand an einen anderen Unternehmer zur Verwendung in dessen Unternehmen liefert (zur gewerblichen Weiterveräusserung — sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung — oder zur gewerblichen Herstellung anderer Gegenstände oder zur Bewirkung gewerblicher oder beruflicher Leistung)»[177]. Auf Grund einer solchen Definition unterliegt im Rahmen einer Grosshandelssteuer in der Regel der Umsatz, der vor dem Kleinhandelsumsatz getätigt wird, der Umsatzsteuer. Somit fällt die Steuerpflicht grundsätzlich auf den zweitletzten Veräusserer der Ware.

Das klassische Beispiel einer Einphasensteuer ist die schweiz. Grossistensteuer. Die Steuerpflicht entsteht beim Übergang der Grosshandelsstufe, z. B. beim Direktabsatz vom Fabrikanten an den Einzelhändler oder bei Umgehung der Einzelhandelsstufe, z. B. b. Direktabsatz vom Grosshändler an den Konsumenten, bleibt der Grosshandelswert Bemessungsgrundlage.

Neben den allgemeinen Vor- und Nachteilen der Einphasenumsatzsteuer ergeben sich vor allem Schwierigkeiten in der Abgrenzung. Es entstehen bei einer starken Satzdifferenzierung ziemlich hohe Verwaltungskosten, scharfe Buchführungsvorschriften werden für die Steuerpflichtigen notwendig und ein umfangreicher Kontrollapparat der Finanzbehörden. Damit würde aber die Ertragsfähigkeit gemindert.

Da die Grosshandel- oder Kleinhandelvorumsatzsteuer nicht auf einen bestimmten Warenkreis beschränkt ist, so ist, wie die schweizerische Grossistensteuer zeigt, eine «umfassende Begriffsbestimmung notwendig, um den Kreis der steuerpflichtigen Personen möglichst genau abzugrenzen und den Charakter einer Einphasensteuer zu wahren und um einzelne Bezugs- und Absatzwege nicht steuerfrei zu lassen[178].

---

176 Kleinjohann v. K., a. a. O., S. 78.

177 § 11 Abs. 1, Satz 1 UStDV.

178 Vgl. Schmölders G., Die Umsatzsteuer in den wichtigsten ausländischen Steuersystemen (VII 26) in: Wirtschaftsdienst Jg. 31 (1951).

Der äussere Aufbau der Warenumsatzsteuer

Die Warenumsatzsteuer umfasst

1. eine Steuer auf den Warenumsatz im Inland (Art. 4–43)
2. eine Steuer auf die Wareneinfuhr (Art. 44–53)
3. eine Ausgleichssteuer auf den Umsatz von Grossunternehmungen des Einzelhandels.

Die früher noch bestehende Luxussteuer wurde durch die Volksabstimmung vom 11. 5. 1958 mit Wirkung auf den 1. 1. 1959 beseitigt.

Von den unter 1–3 genannten Steuern wird nachstehend nur die eigentliche Warenumsatzsteuer für Inlandlieferungen näher behandelt, da die Steuer auf der Wareneinfuhr praktisch nichts anderes als einen zusätzlichen Zoll darstellt. Sie hat gegenüber der Steuer auf dem Warenumsatz im Inland einen durchaus selbständigen Charakter (Art. 44). Die Steuer wird auf Grund eines Tarifes, der sich auf Gewichtseinheiten bezieht, erhoben[179]. Dies ist auf die Besonderheit des schweizerischen Zollsystems zurückzuführen, das ausschliesslich auf Stück- und Gewichtszöllen aufgebaut ist. Mit der Steuer auf Wareneinfuhr will man die Waren der gleichen Belastung unterwerfen, wie sie die Inlandswaren zu tragen haben. Die Steuer verfällt im Zeitpunkt der Zollerhebung (Art. 50).

Die Ausgleichssteuer wurde auf Ende 1954 aufgehoben. Heute ist das Aufkommen sehr gering, da es sich nur noch um rückständige Zahlungen handelt (1957 16 000 Fr.)[180]. Die Ausgleichssteuer belastete alle jene Unternehmen, die einen Detailwarenumsatz von über 200 000 Fr. hatten. Dies waren vor allem Warenhäuser, Einheitspreisgeschäfte, Filialunternehmungen, Selbsthilfegenossenschaften. Die Steuersätze betrugen 2 bis 40 ‰ vom Umsatz je nach der Unternehmungsform.

Die Warenumsatzsteuer wird im Gegensatz zu anderen Bundessteuern (z. B. Wehrsteuer) direkt vom Bund erhoben. Bezahlte Umsatzsteuern sind bei den Veranlagungen für eidgenössische und kantonale Ertragssteuern als Gewinnungskosten abzugsfähig.

Im Mittelpunkt der steuertechnischen Durchführung der Warenumsatzsteuer steht die Registrierung der Personen und Unternehmungen, die als «Grossisten» die eigentlichen und einzigen Steuersubjekte der Umsatzsteuer sind. Dabei werden Händler und Herstellergrossisten, freiwillige Grossisten sowie Nichtgrossisten unterschieden; die Eidgenössische Steuerverwaltung führt ein Register der Grossisten und stellt jedem Gros-

179 Vgl. Herold H., a. a. O., S. 170.
180 Statistisches Jahrbuch der Schweiz, 1957, S. 427.

sisten eine Bescheinigung aus, auf Grund deren er zu steuerfreien Warenbezügen ermächtigt und zur Einbehaltung und Abführung der Steuer verpflichtet ist. Die schweizerische Warenumsatzsteuer ähnelt insofern in ihrem Aufbau der französischen «Taxe à la production»[181].

3. *Steuersubjekt*

Die subjektive Steuerpflicht wird durch die Schaffung des Begriffes «Grossist» objektiv umschrieben, indem aus den verschiedenen Produzenten- Händlerstufen des geschäftlichen Lebens einzelne herausgegriffen wurden und zu Steuersubjekten erklärt werden.

Steuerpflichtig ist, wer als Grossist im Inland Waren liefert oder, ohne Grossist zu sein, während einer Steuerperiode insgesamt für mehr als 2.500 Fr. Erzeugnisse der inländischen Urproduktion von Lieferanten bezieht, die nicht Grossisten sind.

Das Gesetz umschreibt den Begriff des Grossisten wie folgt:

a) (Regelgrossist) Als Grossist gilt der Händler, welcher jährlich im Inlande für mehr als 35 000 Fr. Ware liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, sofern mehr als die Hälfte seines gesamten inländischen Warenumsatzes auf Engroslieferungen entfällt.

Ferner der Hersteller, der jährlich im Inland für mehr als 35 000 Fr. Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, gleichgültig ob es sich um selbst hergestellte oder um ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung weiter veräusserte oder verwendete Waren handelt. Endlich der Händler oder Hersteller, welcher, ohne dass bei ihm die Voraussetzungen dieser beiden Begriffsbestimmungen zutreffen, sich freiwillig als Grossist hat registrieren lassen.

b) «Händler» und «Hersteller». Als Händler gilt, wer gewerbsmässig Waren erwirbt, um sie ohne weitere Bearbeitung oder Verarbeitung wieder zu veräussern; die blosse Kennzeichnung, Umpackung oder Umfüllung von Waren gilt nicht als Be- oder Verarbeitung in diesem Sinne.

Als Hersteller gilt, wer gewerbsmässig Waren oder Bauwerke herstellt oder im Lohn herstellen lässt. Als Herstellung gilt jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandsetzung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung. Als gewerbsmässig hergestellt sind Waren oder Bauwerke dann zu betrachten, wenn der Geschäftsbetrieb des Herstellers die Herstellung für fremde Rechnung, die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung solcher Waren oder Bauwerke zum Zwecke hat.

---

181 Vgl. Schmölders G., Die Umsatzsteuer der Schweiz, a. a. O., S. 6.

c) Nichtgrossist. Nicht als Grossisten gelten, auch wenn bei ihnen die Voraussetzungen von a) zutreffen, die Landwirte, Forstwirte, Gärtner und Weinbauern, die ausschliesslich Erzeugnisse des von ihnen selbst bebauten Bodens oder selbst gezüchtetes Vieh oder Geflügel liefern, das ausschliesslich oder überwiegend mit Erzeugnissen des selbst bebauten Bodens aufgezogen worden ist, die Gastwirte, die sich ausschliesslich mit gastgewerblichen Leistungen (Bewirtung und Beherbergung) befassen und die öffentlichen und privaten Anstaltsbetriebe, deren Warenverbrauch ausschliesslich der Verpflegung und Beherbergung ihrer Insassen dient.

Die Lieferung von Waren an «Grossisten» ist von der Steuer befreit, sofern die Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoffe für die Herstellung von Waren bezogen werden. «An dieser Stelle liegt gewissermassen der neuralgische Punkt der Einphasensteuer; durch umfassende Begriffsbestimmungen über «Wiederverkauf», «Herstellung», «Ware», «Werkstoff» usw. muss Vorsorge getroffen werden, dass die Steuerbefreiung des Einkaufs steuerpflichtiger Grossisten nicht zum Schlupfloch für eine mehr oder weniger legitime Steuervermeidung werden kann»[182]. Die Artikel 10 bis 35 befassen sich hauptsächlich mit dieser Begriffsbestimmung.

4. Steuersätze

Der Bundesratsvorschlag von 1941 sah eine Endbelastung der Waren von 2% ihres Detailverkaufswertes vor. Dies schliesst jedoch nicht aus, dass für die Versteuerung der Waren auf früheren Handelsstufen entsprechend höhere Prozentsätze in Ansatz gebracht werden. In der ursprünglichen Fassung des Warenumsatzsteuerbeschlusses war daher für Detaillieferungen grundsätzlich ein Steuersatz von 2%, für Engroslieferungen von Lebensmitteln ein solcher von 2,5% und für sonstige Engroslieferungen von 3% vorgesehen. Schon am 20. 11. 1942 sah sich jedoch der Bundesrat veranlasst, von dieser Fiktion einer für alle Waren letzten Endes gleichen Endbelastung des Detailverkaufspreises abzugehen und eine echte Differenzierung der Umsatzsteuersätze nach Warengruppen vorzunehmen. Vor allem ging es damals um die Schonung der Lebensmittel, die mit gewissen Ausnahmen der Warenumsatzsteuer unterlagen und derjenigen Waren, die schon einer bundesseitigen Verbrauchssteuer unterlagen (z. B. Bier und Tabak). Weitere Differenzierungen ergaben sich aus dem Wunsch der steuerlichen Begünstigung der

182 Schmölders G., Umsatzsteuer der Schweiz, a. a. O., S. 8.

Landwirtschaft und aus volkshygienischen Erwägungen (Streu und Futtermittel etc.; Seifen und Waschmittel etc.;). Nachdem durch die Neuregelung vom 20. 12. 1950 die «als Lebensmittel geltenden «Esswaren» bereits ganz steuerfrei geworden waren, blieb der steuerbegünstigte Satz von 2 bzw. 2,5 % nur noch für alkoholfreie Getränke, die als Lebensmittel gelten, Seifen und Waschmittel, Sämereien, Setzlinge, Düngestoffe, Pflanzenschutzmittel, Streu- und Futtermittel, Silagesäuren, feste und flüssige Brennstoffe; für alle andern Warengruppen galt der am 1. März 1943 verdoppelte Steuersatz von 4 bzw. 6 %. Im Jahre 1955 wurden die Steuersätze auf 3,6 bzw. 5,4 % abgebaut[183]. Eine Ergänzung der Freiliste ergibt sich auf Grund der Volksabstimmung vom 11. 5. 1958, die am 1. 1. 1959 in Kraft trat. Die Freiliste wurde auf alle Waren, die bisher mit 2 und 2½ % besteuert wurden, sowie auf Medikamente und Bücher ausgedehnt, für die andern Warengruppen werden die Sätze von 3,6 % und 5 % weitergeführt.

5. Steuerbefreiungen der Ausfuhrlieferungen

Die Befreiung der Ausfuhrlieferungen von der Umsatzsteuer wird bei der schweizerischen Einphasensteuer einfach dadurch erreicht, dass Gegenstand und Subjekt der Besteuerung auf Inlandslieferungen beschränkt werden (Art. 8 und 13), so dass der gesamte Export, da eine Vorbelastung ähnlich der deutschen Kumulativwirkung nicht vorhanden ist, restlos von jeder umsatzsteuerlichen Belastung befreit ist. Die Einfuhr wird andererseits durch den zweiten Teil des Warenumsatzsteuerbeschlusses einer besonderen Steuer unterworfen, die die Belastung der Einfuhr derjenigen der Inlandslieferungen angleicht (Art. 44 bis 53).

6. Die Ausgleichssteuer

Die Ausgleichssteuer wurde bei ihrer Einführung 1941 in der Dauer so begrenzt, dass sie aufgehoben werde, wenn das Gesamtaufkommen von 100 Mill. Fr. erreicht sei. Dies geschah Ende 1954. Heute fliessen nur noch rückständige Zahlungen.

---

183 Bundesbeschluss über die Ermässigung der Wehrsteuer und der Warenumsatzsteuer vom 21. Dez. 1955 in: Sammlung der eidg. Gesetze 1955, S. 1184.

Steuerpflichtig waren Unternehmen des Detailhandels deren gesamter, in der Schweiz erzielter Detailwarenumsatz den Betrag von Fr. 200 000 pro Jahr überstieg. Von der Steuer befreit war der Umsatz von Milch und Molkereiprodukten, frisches Obst und Gemüse, Kartoffeln, flüssiger Treibstoff, Kochsalz, Zeitungen und Zeitschriften[184].

7. *Die Abwälzungsvorschriften*

Im Ausführungsbeschluss wird auch die Abwälzung geregelt.

1. Die Überwälzung der Steuer bleibt der privatrechtlichen Vereinbarung zwischen den Lieferanten und ihren Abnehmern vorbehalten.

2. Wird nichts anderes abgemacht, so gilt als vereinbart, dass die Warenumsatzsteuer bei Detaillieferungen im Entgelt eingeschlossen ist und bei Engroslieferungen dem Abnehmer der Ware neben dem Entgelt angerechnet werden kann.»

Mit der Anordnung, dass die Warenumsatzsteuer abzuwälzen sei, «betrachtete der Bundesrat seine Aufgabe als erledigt. Immerhin hatte sich die Überzeugung, dass die Warenumsatzsteuer wirklich vom Verbraucher getragen werde, so gefestigt, dass man keine Hemmung mehr hatte, auf die offene Abwälzung zu verzichten»[185]. «Da die Warenumsatzsteuer ... im Gegensatz zu den übrigen Spesen in der Regel auch im Kleinhandel neben dem Preis gesondert in Rechnung gestellt und darum vom Konsumenten als besonders lästig empfunden wurde»[186], untersagte schliesslich der Bundesrat am 1. 10. 1951, gestützt auf die Übergangsordnung des Bundeshaushaltes vom 3. 12. 1950, die offene Überwälzung wenigstens bei Detaillieferungen.

8. *Die Warenumsatzsteuer im schweizerischen Steuersystem*

Im Gesamtsteuersystem der Schweiz nimmt die Warenumsatzsteuer nach ihrem Aufkommen neben den Zöllen die erste Stelle ein. Im Jahre 1957 machte die Warenumsatzsteuer 14,24% des gesamten Steueraufkommens aus; in diese führende Stellung ist sie allerdings erst im Laufe des letzten Jahrzehnts allmählich aufgerückt (Verdoppelung der Steuersätze bei allerdings starker Erweiterung der Freiliste).

184 Vgl. dazu Kubitz Wilfried, Die Steuern Europas, Berlin 1943.
185 Kellenberger E., a. a. O., S. 193.
186 Botschaft vom 22. Jan. 1948.

Bei der Einführung schätzte man das Jahresaufkommen auf etwa 70 Mill. Fr.[187]. Diese Schätzung erwies sich als bei weitem zu niedrig, schon im ersten vollen Erhebungsjahr (1942) erbrachte die Steuer fast das doppelte des Voranschlages.

Jahresaufkommen der Warenumsatzsteuer (Wust)[188]

	Mill. Fr.	Wust in % der Gesamteinnahmen
1941	6,9[189]	0,46[190]
1942	133,6	8,9
1944	248,8	14,2
1946	350,8	13,65
1948	462,6	15,75
1950	414,5[191]	13,4
1952	456,6	13,9[192]
1954	498,5	13,2
1956	549,9	12,92[193]
1957	599,5	14,24[194]

Die Bedeutung der Warenumsatzsteuer für den Bundeshaushalt liegt in erster Linie darin begründet, dass das Aufkommen aus dieser Steuer restlos der Eidgenössischen Finanzverwaltung zufliesst, während der Bund alle direkten Steuer mit den Kantonen und Gemeinden teilen muss und hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenssteuer (Wehrsteuer) sogar hinter den breit ausgebildeten kantonalen Steuersystemen zurücksteht. Die Warenumsatzsteuer gilt nur als «vorläufige Steuerquelle des Bundes». Auch die Volksabstimmung vom 11. 5. 1958 hat sie nicht zu einem festen Bestandteil des schweizerischen Steuersystems gemacht, sondern nur auf weitere sechs Jahre verlängert. Schmölders[195] führt diese Regelung auf den betont föderalistischen Charakter des schweizerischen Finanzwesens zurück. Die Steuer ist jedoch bereits mehrmals verlängert worden und es ist angesichts ihrer Bedeutung für den Bundeshaushalt nicht anzunehmen, dass sie aufgehoben wird.

187 Schmölders G., Die Umsatzsteuer der Schweiz, a. a. O., S. 3.
188 Warenumsatzsteuer wird in der Schweiz mit Wust abgekürzt.
189 Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1949, S. 395.
190 Statistisches Jahrbuch der Schweiz, 1951, S. 421.
191 Statistisches Jahrbuch der Schweiz, 1957, S. 427.
192 Statistisches Jahrbuch der Schweiz, 1956, S. 452.
193 Statistisches Jahrbuch der Schweiz, 1957, S. 444.
194 Im Total der Steuern sind nur vorläufige Ergebnisse verarbeitet für Kantone und Gemeinden.
195 Vgl. Schmölders G., Die Umsatzsteuer der Schweiz, a. a. O., S. 3.

9. *Würdigung der schweizerischen Umsatzsteuer*

Die schweizerische Umsatzsteuer kennt im Verhältnis nur wenige Steuerpflichtige und verschont somit den Grossteil der Wirtschaftssubjekte vor Ermittlungs- und Ablieferungsarbeiten, was sehr zu Gunsten der Form der Umsatzsteuer spricht. «Wenn die Studienkommission in ihrem Bericht vom 30. Mai darauf hinweist, dass durch den Übergang von der Grossisten- zur Detaillistensteuer der Kreis der Steuerpflichtigen von rund 53 000 auf schätzungsweise 250 000 erweitert würde, so zeigt das mit aller wünschenswerten Deutlichkeit, dass bei der Ausgestaltung der Umsatzsteuer des Bundes das Bestreben am Werke war, die Wirtschaft nicht stärker als unbedingt nötig zu belasten»[196]. Eine Steuer ist ja volkswirtschaftlich unerwünscht und im Grenzfall sogar untragbar, wenn sie den Gliedern der Volkswirtschaft ein hohes Mass an Arbeit zumutet, die insofern als unproduktiv bezeichnet werden muss, als aus ihr kein Beitrag zur Erhöhung des Sozialprodukts erwächst, sondern vielmehr volkswirtschaftlich wertvolle produktive Kräfte ihrer Aufgabe im Dienste der allgemeinen Wohlfahrt entzogen werden. Keller[197] stellt fest, «dass trotz einer schrittweisen Erweiterung der Freiliste die Wust noch immer über eine stattliche Wirkungsbreite verfügt, so dass sie ihre Ergiebigkeit zu einer der bedeutendsten Einnahmequellen des Bundes hat werden lassen, die im zweiten Rang unmittelbar hinter den Zöllen steht».

Ein weiterer Vorteil der Wust ist die verdeckte Überwälzung, die seit 1951 vorgeschrieben ist. Damit verringert sich der Steuerwiderstand.

Zufolge der niedrigen Sätze erweist sie sich nicht als besonders schwer zu tragende Last. Sie kennt auch wegen der Freiliste nicht nur keine regressive, sondern eine leicht progressive Belastung. Die Progression könnte verstärkt werden, wenn die Umsatzsteuer auch die Dienstleistungen erfassen würde. Die Warenumsatzsteuer findet aber, soweit sie ungenügend progressiv wirkt, ihre Korrekturen im Rahmen des Steuersystems, und zwar sehr wirksam vor allem in der gegenwärtigen Gestaltung der direkten Steuern (Stempelsteuern usw.).

Einen grossen Vorteil hat die Umsatzsteuer in ihrer Standortneutralität. Die erheblichen Belastungsunterschiede, die sich auch heute noch aus der Ungleichheit der Besteuerung in den Kantonen und innerhalb der Kantone von einer Gemeinde zur andern ergeben, sind betriebswirtschaftlich wichtige Faktoren.

---

196 Keller Th., Die Frage der Berechtigung einer Warenumsatzsteuer, Gutachten v. 9. 9. 1956, S. 10.

197 Vgl. Keller Th., a. a. O., S. 12.

II. DIE EINKOMMENSTEUER

1. Geschichte der Einkommensteuer

Die traditionelle direkte Steuer der schweizerischen Kantone ist die Vermögenssteuer. Als die Kantone im 19. Jahrhundert zum Ausbau ihrer direkten Steuern schritten, ergänzten sie die Vermögenssteuer sukzessive durch Steuern vom Erwerbseinkommen.

Die Vermögenssteuer war noch im 1. Weltkrieg in der Schweiz vorherrschend. Seither hat die allgemeine, progressive Einkommensteuer nach dem Vorbild des Basler Systems mehr und mehr an Boden gewonnen. Der Übergang der Kantone vom System der Vermögenssteuer, die mit der Erwerbs- (Einkommen-)steuer verbunden ist, zum System der allgemeinen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögenssteuer ist in jüngster Zeit durch die eidgenössische Wehrsteuer, eine Bundessteuer, beschleunigt worden. Denn die Wehrsteuer wird als Einkommensteuer mit ergänzender Vermögenssteuer erhoben.

Bis zur Einführung der eidgenössischen Wehrsteuer war man der Ansicht, die direkten Steuern gehörten dem Kanton und die indirekten dem Bunde. Zur Tilgung und Verzinsung der ausserordentlichen Ausgaben für die Landesverteidigung wurde dieser Grundsatz am 9. 12. 1940 durchbrochen, und seither erhebt auch der Bund mit der Wehrsteuer eine Einkommen- und Vermögenssteuer-

Seit dem 1. 1. 1959 wenden 21 Kantone, welche zusammen über 94% der Gesamtbevölkerung der Schweiz umfassen, das System der allgemeinen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögenssteuer an.

2. Übersicht über die Steuersysteme des Bundes, der Kantone und der Gemeinden in Bezug auf Einkommen- und Vermögenssteuer

In der Regel erhebt jeder Hoheitsträger in der Schweiz eine Einkommen- und Vermögenssteuer.

Dies geschieht wie folgt:

a) Bundessteuern

Eidgenössische Wehrsteuer

für natürliche Personen

Einkommen aus Erwerbstätigkeit

Einkommen aus Vermögen

Kapitalgewinn und Wertzuwachs (nur bei Buchführungspflichtigen)

Lotteriegewinn
Naturalbezüge und Nutzniessung

für juristische Personen

vom Reingewinn sowie von Kapital und Reserven der Aktiengesellschaften und der Gesellschaften mit beschränkter Haftung
vom Reinertrag und Vermögen der Genossenschaften
vom Einkommen und Vermögen der übrigen juristischen Personen.

b) Kantonales Steuersystem

aa) Allgemeine Einkommensteuer und ergänzende Vermögenssteuer
Kantone: Zürich; Bern; Luzern; Uri; Schwyz; Nidwalden; Zug; Fribourg; Solothurn Basel-Stadt; Basel-Land; Appenzell A.-Rh.; St. Gallen; Aargau; Thurgau; Tessin; Waadt; Wallis; Neuenburg; Genf; Schaffhausen.

bb) Allgemeine Vermögenssteuer und beschränkte Einkommensteuer (Arbeitseinkommen, Vermögensertrag soweit er 4% des Vermögens übersteigt; Renten und Pensionen): Kanton Obwalden.

cc) Allgemeine Vermögensteuer und allgemeine Erwerbssteuer
Kantone Glarus, Appenzell I.-Rh., Graubünden.

c) Kommunales Steuersystem

Einkommen- und Vermögenssteuer

aa) Gemeinden mit gleicher Bemessungsgrundlage und gleichem Tarif wie die Kantone
Gemeinden der Kantone Zürich, Bern, Luzern, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Zug, Fribourg, Appenzell A.-Rh., Appenzell I.-Rh., St. Gallen, Aargau, Thurgau, Tessin, Waadt, Genf.

bb) Gemeinden mit gleicher Bemessungsgrundlage wie die Kantone, aber mit eigenem Tarif
Gemeinden der Kantone Uri, Glarus, Neuenburg. Die Gemeinden des Kantons Glarus erheben keine eigene Erwerbssteuer. Sie sind stattdessen am Ertrag der kantonalen Erwerbssteuer beteiligt.

cc) Gemeinden mit abweichender Bemessungsgrundlage und eigenem Tarif, d. h. Gemeinden, welche in der Ausgestaltung ihrer Steuern nur an gewisse Rahmenbestimmungen gebunden sind:
Gemeinden der Kantone Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Graubünden, Schaffhausen, Wallis.

3. *Der Einkommensbegriff im schweizerischen Einkommensteuerrecht*

Massgebend als Grundlage der Besteuerung ist der Einkommensbegriff. Er ist im Gegensatz zu demjenigen des Vermögens «kein zivilrechtlicher, sondern ein wirtschaftlicher. Dies bedeutet, dass er weder als Ganzes noch in seinen Bestandteilen auf Erscheinungen beruht, die das Zivilrecht als solche zu umschreiben und in ihren Beziehungen zur Person zu regeln hat. Einzig das Steuerrecht befasst sich im juristischen Sinn mit dem Einkommen»[198].

In der Erkenntnis der Unmöglichkeit, eine auf alle Fälle zutreffende Einkommensdefinition aufzustellen, haben die schweizerischen Gesetzgeber, etwa im Gegensatz zu England, durchwegs darauf verzichtet, einen einheitlichen Einkommensbegriff zu formulieren.

Die Steuergesetze umschreiben die zur Steuer heranzuziehenden Einkommensbestandteile für natürliche Personen durch abschliessende oder beispielsweise Aufzählung. Aufgabe der Rechtsprechung ist es, im Laufe der Zeit den Einkommensbegriff anhand der jeweils in den Steuergesetzen aufgezeichneten Einkommensbestandteile abzugrenzen. So versteht das Bundesgericht unter Einkommen «die Summe an solchen Gütern, die einem Steuersubjekt zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse, für die Zwecke seiner laufenden Wirtschaft während einer bestimmten Periode, zur Verfügung stehen»[199]. Ursprünglich wurde als Begriffsmerkmal auch eine dauernde Quelle als Voraussetzung der Annahme von Einkommen betrachtet (sogen. Quellentheorie). Verlassen ist die Quellentheorie in neueren Steuergesetzen, namentlich mit Bezug auf das sogen. Zuwachsgewinneinkommen und gewisse Formen des Genusseinkommens[200].

Die Wissenschaft unterscheidet grundsätzlich vier Hauptgruppen von Einkommensbestandteilen: das Erwerbseinkommen, das Ertragseinkommen, das Genusseinkommen und das Zuwachsgewinneinkommen[201].

Bei der Ermittlung des steuerlich massgebenden Reingewinnes (Ertrages) für juristische Personen gehen die eidgenössische Wehrsteuer und die meisten Kantone von der Gewinn- und Verlustrechnung aus. Nun will aber das Steuerrecht den vollen, wahren Gewinn erfassen. Dabei gerät dasselbe allerdings in Widerspruch mit den kaufmännischen Anschauungen darüber, was Ertrag ist. Aus dem Ziel und Zweck des Steuerrechts ergeben sich die Berichtigungen an den von den Unternehmen

198 Blumenstein E., System a. a. O., S. 109.
199 BGS 52 I 214.
200 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 110.
201 Vgl. Blumenstein E., Steuerrecht a. a. O., S. 178 ff.

aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnungen und Bilanzen. Für die Gewinn- und Verlustrechnung stellt das Steuerrecht eine Grenze auf. Abschreibungen, Rückstellungen und Unkosten werden steuerfrei zugelassen, insoweit als dieselben geschäftsmässig begründet sind. Was darüber hinaus abgeschrieben, zurückgestellt wird oder als Unkosten (Betriebsausgaben, Betriebskosten) aufgewendet wird, ist steuerbarer Reingewinn (Ertrag).

Die steuerliche Ermittlung des Reingewinnes (Ertrages) erfolgt unabhängig von der steuerlichen Feststellung des Vermögens. Für die steuerliche Feststellung des Vermögens gelten besondere Bewertungsgrundsätze, die für die Berechnung des steuerbaren Reingewinnes nicht massgebend sind. Im Gegensatz zur Handelsbilanz folgt also die Ertragsermittlung nicht den kaufmännischen Wertansätzen[202].

4. Die Gewinnungskosten

a) Begriff der Gewinnungskosten

Die betriebswirtschaftliche Forschung — hauptsächlich in den USA und Deutschland — hat sich in den dreissiger Jahren intensiv mit dem Kostenbegriff befasst und zwar sowohl in rein theoretischer Hinsicht[203] wie auch in Bezug auf seine Auswirkung auf das betriebliche Rechnungswesen. Namentlich der Kölner Schule der deutschen Betriebswirtschaftslehre, die auch in der Schweiz weitgehend Anerkennung gefunden hat, ist die Verfeinerung der industriellen Selbstkostenrechnung zu verdanken. Schmalenbach, der hervorragendste Vertreter dieser Richtung, machte einen formellen Unterschied zwischen «Kosten und Aufwand», indem er den ersteren Begriff der Selbstkostenrechnung, den letzteren der Erfolgsrechnung, also der Buchhaltung zuweist[203]. Materiell sind diese beiden Bezeichnungen auch nicht gleichbedeutend, da einerseits in der Erfolgsrechnung ein Aufwand erscheinen kann, der nicht in die Selbstkostenrechnung einzubeziehen ist (z. B. eine Spende an das Rote Kreuz). Schmalenbach spricht in solchen Fällen von neutralem Aufwand. Andererseits können aber in der Selbstkostenrechnung Werte verrechnet werden, die in der Erfolgsrechnung nicht enthalten sind. So sind in der Selbstkostenrechnung «kalkulatorische» Abschreibungen zu berücksichtigen, auch

---

202 Vgl. Egger I. G., Die Bilanz, Zürich 1955, S. 93.

203 Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934, S. 116.

wenn die Maschine schon auf null abgeschrieben ist. Steuerlich stehen wir zudem vor der weiteren Tatsache, dass der kaufmännische Reingewinn nur eine der verschiedenen Einkommensarten darstellt. Damit ist der betriebswirtschaftliche Kostenbegriff im Steuerrecht nur teilweise anwendbar. Kosten, und damit Aufwendungen im steuerlichen Sinne, werden im schweizerischen Schrifttum und in der Rechtsprechung mit «Gewinnungskosten» bezeichnet.

Blumenstein sah ursprünglich die Gewinnungskosten nur mit dem Erwerbseinkommen in Zusammenhang. Er bezeichnete sie als diejenigen Aufwendungen, welche der Steuerpflichtige zur Erzielung eines bestimmten Erwerbes machen muss. Auslagen, die bei der Realisierung von Ertrags- oder Genusseinkommen entstehen, hat er anfänglich nicht zu den Gewinnungskosten gerechnet, mit dem Hinweis, dass es unerheblich sei, unter welchem Titel die Aufwendungen vom Roheinkommen in Abzug gebracht werden[204]. Aus dem Kommentar von Perret[205] zur eidgenössischen Krisenabgabe ist zu schliessen, dass Gewinnungskosten auch vom Roheinkommen aus Ertrag abgezogen werden können. Goetzinger ist auch dieser Meinung, er geht aber etwas weiter und weist darauf hin, dass die Gewinnungskosten nicht nur mit dem Erwerbseinkommen, sondern überhaupt mit jeglichem Einkommen im Zusammenhang stehe[206]. So möchte ich in Anlehnung an Albrecht und Schärrer die Gewinungskosten als Oberbegriff für sämtliche Minderungen jeglichen Roheinkommens verwenden[207].

b) Die Formulierung der Abzugsberechtigung von Gewinnungskosten

Alles andere als einheitlich ist die begriffliche Abgrenzung der Gewinnungskosten in den schweizerischen Steuergesetzen. Unterschiede ergeben sich naturgemäss schon deshalb, weil nicht allen Steuergesetzen ein einheitlicher Einkommensbegriff zugrunde liegt, sowie für die einzelnen Einkunftsarten verschiedene Grundsätze gelten. Art und Zahl der steuerbaren Einkommensbestandteile einerseits und die Arten der organischen Abzüge andererseits stehen aber in einer engen Verbindung zueinander. Die zu besteuernden Einkommensbestandteile bestimmen zugleich die in Frage kommenden Gewinnungskostenarten. So können z. B.

---

204 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 130.
205 Vgl. Perret Ch., Handbuch des Krisenabgaberechts, Zürich 1936.
206 Vgl. Goetzinger, Die Basler Steuergesetze, Basel 1939, S. 70.
207 Vgl. Albrecht/Schärrer, a. a. O., S. 23.

da wo nur Erwerbseinkommen besteuert wird, nur jene Aufwendungen berücksichtigt werden, die zur Erzielung dieser Einkommensart gemacht werden[208]. «Aber auch bei den Steuergesetzen mit gleichen Einkommenssteuersystemen ist die Formulierung der Abzugsberechtigung von Gewinnungskosten nicht einheitlich. Die Unterschiede sind zum Teil lediglich sprachlicher Natur, teils wirken sie sich auch in materieller Beziehung aus, indem nicht alle Steuergesetze mit gleichen Einkommenssteuersystemen dieselben Aufwendungen als mit der Gewinnung des Einkommens in Zusammenhang stehend, betrachten»[209].

Gygax unterscheidet zwischen zwei Möglichkeiten der Formulierung: Entweder wird ein für alle das betreffende Einkommensteuersystem in Frage kommenden Gewinnungskosten umfassender Gewinnungskostenbegriff aufgestellt, oder es werden die einzelnen zu berücksichtigenden Gewinnungskostenarten aufgezählt[210].

Die meisten Steuergesetze regeln die Abzugsberechtigung von Gewinnungskosten so, dass sie die Gewinnungskosten zur Erzielung von Erwerbseinkommen allgemein als abzugsberechtigt erklären und anschliessend durch Aufzählung der am häufigsten in Erscheinung tretenden Gewinnungskostenarten eine Erläuterung zum Gewinnungskostenbegriff geben[211].

Einheitlicher als für die Besteuerung natürlicher Personen ist die Formulierung der Abzugsberechtigung von Gewinnungskosten für die Besteuerung juristischer Personen, da eine Sonderbehandlung dieser Steuersubjekte überhaupt stattfindet. Für die Ertragsbemessung juristischer Personen gilt ja der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung. Die meisten Steuergesetze schreiben vor, dass die vor Berechnung des Saldos ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden, zum steuerbaren Reinertrag gehören[212], wobei die Posten, die nicht als geschäftsmässig begründet gelten, regelmässig beispielsweise aufgezählt werden.

Wir können also feststellen, dass unter den Gewinnungskosten allgemein die Ausgaben zu verstehen sind, die zum Zwecke der Einkommenserzielung aufgewendet werden. Grundsätzlich können somit Gewinnungskosten bei allen Einkommensarten in Betracht gezogen werden.

---

208 Vgl. Gygax H., Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Bern 1946, S. 20.

209 Gygax H., a. a. O., S. 20.

210 Vgl. Gygax H., a. a. O., S. 20.

211 Siehe im weiteren zur Formulierung der Abzugsberechtigung von Gewinnungskosten Gygax, a. a. O., S. 21 ff.

212 WStB Art. 49; StG AG § 2; AR Art. 46; BL § 28 z. B.

c) Die Gewinnungskosten beim gemischten Erwerbseinkommen (Geschäftsgewinn)

Bei einer einzelnen Einkommensart ist die Erfassung des steuerbaren Einkommens relativ einfach, das Reineinkommen stellt hier die Differenz zwischen den aus einer Einkommensquelle fliessenden Einnahmen (Roheinkommen) und den zur Erzielung der Einnahmen gemachten Ausgaben (Gewinnungskosten) dar. Ganz anders gestaltet es sich bei den Gewerbebetrieben, sowie meistens bei der Ausübung freier Berufe. Hier treten die Arbeitseinkünfte und die Vermögenserträge nicht rein, d. h. voneinander getrennt, in Erscheinung. Es ist ja gerade ein Merkmal der Gewerbebetriebe, dass Arbeit und Kapital eng zusammen wirken und ihr Ertrag tritt gemeinsam als Unternehmungs- oder Geschäftsgewinn auf. Wir würden also den tatsächlichen Verhältnissen mit einer einfachen Einnahmen- und Ausgabenrechnung nicht gerecht, weil wir Vermögensveränderungen nicht erfassen würden. Wir haben ja gesehen, bei der Behandlung der deutschen Einkommensteuer, dass der Geschäftsgewinn auf der Reinvermögenstheorie basiert. «Dieser Tatsache des Zusammenwirkens von Arbeit und Kapital in der Unternehmung und der sich daraus ergebenden Konsequenz der Besteuerung des Geschäftsgewinns an Stelle des blossen Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben tragen die schweizerischen Steuergesetzgeber Rechnung, wenn sie für die Gesellschaften mit juristischer Persönlichkeit und die Erwerbsgenossenschaften den Saldo der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung als Grundlage für die Steuerbemessung ausdrücklich vorsehen»[213]. Ich möchte das Wort »Grundlage» unterstreichen, denn in Wirklichkeit kommen alle Wertzuwachse, wie oben schon erwähnt, zum Einkommen.

«Aber nicht nur juristische Personen, sondern auch Steuersubjekte mit natürlicher Persönlichkeit treten oft als Inhaber von Gewerbebetrieben auf oder üben einen selbständigen Beruf aus, wo Arbeit und Kapital eng zusammenwirken und sich die daraus resultierenden Erträge zu einer Einheit verschmelzen. Deshalb rechtfertigt sich auch hier die Besteuerung des Geschäftsgewinns an Stelle des blossen Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben, obwohl die schweizerischen Steuergesetze dies nicht ausdrücklich vorschreiben. Dass der Berechnung des Geschäftsgewinns nach Möglichkeit auch hier die kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung zugrunde gelegt wird, ist selbstverständlich»[213].

---

213 Gygax H., a. a. O., S. 38. Er weist in diesem Zusammenhang auf die Vollziehungsverordnung des Kt. Luzern hin, die als einzige in § 46: «Als Einkommen aus Handel, Industrie und Gewerbe und aus freier

«Die Tatsache, dass die Steuergesetze bei der Besteuerung von Geschäftsbetrieben, d. h. von Betrieben, bei denen die Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital zusammenwirken, die Veränderung des dem Geschäftsbetrieb dienenden Vermögens auch bei der Einkommensbemessung natürlicher Personen berücksichtigen wollen, geht schon daraus hervor, dass hier der Abzug geschäftsmässig begründeter Abschreibungen allgemein vorgesehen wird»[214]. Es finden sich auch gelegentlich in Steuergesetzen und Vollziehungsverordnungen bestimmte, sich auf die Berücksichtigung der Vermögensveränderungen bei der Einkommensbemessung natürlicher Personen beziehende Vorschriften[215].

Meines Erachtens kann nur theoretisch ein Unterschied zwischen dem Einkommensteuersystem Deutschlands und der Schweiz gemacht werden (Quellentheorie für die Schweiz und Reinvermögenstheorie für Deutschland). In Deutschland kommt bei der Gewinnermittlung neben der Gewinn- und Verlustrechnung noch der Betriebsvermögensvergleich hinzu. In der Schweiz wird neben dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung der Vermögenszuwachs als solcher erfasst und zugezählt.

d) Die Merkmale der Gewinnungskosten

Aus den Formulierungen der schweizerischen Gesetzgeber ergibt sich oft nicht eindeutig was im Einzelfall als abzugsberechtigt anerkannt werden will, was für gewisse Fälle einen weiten Spielraum für die Auslegung offen lässt. Die genauesten Umschreibungen des Gewinnungskostenbegriffs finden wir beim alten bernischen Steuergesetz und beim Steuergesetz des Kantons St. Gallen. Das alte bernische Steuergesetz zählt zu den Gewinnungskosten ausdrücklich nur «die durch die Erwerbstätigkeit selber verursachten Auslagen»; der § 23 des Einkommensteuerdekretes ergänzt diesen Begriff noch negativ, indem er vorschreibt, dass Auslagen, die nicht eigentliche Betriebskosten darstellen, nicht zu den Gewinnungskosten gehören. Das Steuergesetz des Kantons St. Gallen schreibt vor, dass als Gewinungskosten nur diejenigen Aufwendungen gelten, «die unmittelbar zur Erzielung der Betriebseinkünfte und zur Erhaltung des Betriebes gemacht werden.» Es gehören also nur die durch die Erwerbstätigkeit selber verursachten Auslagen zu den Gewinnungskosten, d. h.

Berufsausübung überhaupt den Geschäftsgewinn bezeichnet. § 47 bezeichnet den Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung als Ausgangspunkt für die Berechnung des Geschäftsgewinnes.»

215 Vgl. Gygax H., a. a. O., S. 50.

die abzugsberechtigten Gewinnungskosten müssen in direktem ursächlichem Zusammenhang zur gewerblichen Tätigkeit stehen. Blumenstein[216] verlangt für die Entscheidung der Frage, ob im Einzelfall nach dem alten bernischen Steuergesetz eine Gewinnungskostenausgabe vorliege, drei Punkte: ob 1. die objektiven, 2. die subjektiven, 3. die teleologischen Voraussetzungen erfüllt seien. Die in Frage stehende Aufwendung muss in objektiver Beziehung eine tatsächlich gemachte Ausgabe darstellen, dies setzt in subjektiver Hinsicht voraus, dass die verausgabte Summe in das Vermögen eines Dritten übergeht. Die dritte von Blumenstein verlangte Voraussetzung für das Vorhandensein einer abzugsberechtigten Gewinnungskostenausgabe ist darin zu erblicken, dass die vom Steuerpflichtigen gemachte Aufwendung zum Zwecke der Erzielung von Einkommen gemacht worden sein muss (teleologisches Moment)[217].

Wie verhält es sich nun mit den übrigen schweizerischen Steuergesetzen? Lassen sich diese von Blumenstein für das bernische Recht aufgestellten wesenserforderlichen Merkmale auch auf die Gewinnungskostenbegriffe der andern schweizerischen Steuergesetze anwenden? Ohne weiteres zu bejahen ist diese Frage in bezug auf das objektive und das subjektive Moment; schwieriger gestaltet sich die Beantwortung in bezug auf das teleologische Moment im Sinne Blumenstein. Basel, Zürich und Genf kennen in ihren Steuergesetzen keinen kausalen Zusammenhang einer Aufwendung mit dem entsprechenden Einkommen, daher fordert Ringwald, «dass dort, wo das Gesetz nichts Gegenteiliges bestimmt, jeder Aufwand als abzugsberechtigt anzusehen sei, der für Rechnung des Betriebes gemacht worden sei»[218].

Auf dem Standpunkt, dass die sachliche Beziehung einer Aufwendung mit dem Geschäftsbetrieb für die Abzugsberechtigung genüge, steht auch Bachofner[219]. Ebenso verlangt die zürcherische Oberrekurskommission nicht einen unmittelbaren kausalen Zusammenhang[220].

---

216 Vgl. Blumenstein E., in Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bern 1925, S. 433 ff. Obwohl die Publikation alt ist, wird es sich zeigen, dass seine verlangten Punkte auch noch in den heutigen Steuergesetzen massgebend sind.

217 Siehe dazu im weiteren Gygax H., a. a. O., S. 43 ff.

218 Ringwald, Der Verlustbegriff im Steuerrecht in: Zentralblatt 41, S. 323.

219 Vgl. Bachofner Fritz, Der Gewinnbegriff im Steuerrecht, Diss., Zürich 1942, S. 159 f.

220 Archiv für schweizerisches Abgaberecht 7, S. 397.

e) Die zeitliche Zuordnung der Gewinnungskosten

Oft kommt es vor, dass der Steuerpflichtige Aufwendungen macht, die erst in einer kommenden Periode mit dem Einkommen in Zusammenhang stehen.

Während die Steuergesetze in bezug auf die Verluste, insbesondere die Geschäftsverluste, regelmässig bestimmen, wie sie zeitlich abgezogen werden dürfen, geben die schweizerischen Steuergesetze eine eindeutige Antwort auf die Frage der zeitlichen Zuordnung der Gewinnungskosten regelmässig nicht. Indirekt wird dem Umstand, dass Aufwendungen in einer Bemessungsperiode geleistet werden, jedoch der Einkommenserzielung während mehrerer Perioden dienen, durch diejenigen Steuergesetze zum Teil Rechnung getragen, die eine Einkommensbesteuerung nach dem Durchschnitt mehrerer Vorjahre kennen. Gygax spricht vom Prinzip, «dass Aufwendungen in derjenigen Bemessungsperiode vom Roheinkommen in Abzug zu bringen sind, in welcher sie der einkommenserzielenden Tätigkeit zugeführt werden»[221]. Wird diese Frage bei deren Lösung bloss nach streng theoretischen Gesichtspunkten beurteilt, dann kann sie den praktischen Verhältnissen nicht gerecht werden. Gygax[222] schägt daher vor, auf die besonderen Verhältnisse des Einzelfalles, insbesondere auf die Art der Buchung, wenn eine Buchhaltung vorliegt, Rücksicht zu nehmen.

Bei buchführenden Betrieben kann die Berücksichtigung von Aufwendungen als Gewinnungskosten lediglich im Verhältnis der wirklichen Verwendung für die Einkommenserzielung in der massgebenden Periode durch die Vornahme transitorischer Buchungen durchgeführt werden[223]. Die Vornahme transitorischer Buchungen entspricht dem Grundsatz der genauen Gewinnermittlung. Hier wird der auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag entfallende, aber bereits bezahlte Betrag nur soweit als Aufwendung behandelt, als er nach Massgabe des Zeitablaufes auf das abgeschlossene Bilanzjahr entfällt. Die transitorisch gebuchten Überträge stellen dabei nicht ein in Zukunft abzuschreibendes Aktivum dar, sondern es sind im Betrieb noch nicht verwendete Unkosten, die nach Massgabe des künftigen Geschäftsganges aufgebraucht werden[224].

---

221 Gygax H., a. a. O., S. 52.
222 Vgl. Gygax H., a. a. O., S. 53.
223 Vgl. z. B. Bundesgerichtsentscheid 70 I 175.
224 Siehe zu dieser Frage im weiteren Gygax H., a. a. O., S. 53.

5. *Abschreibung*

Spricht man von der Buchführung, so denkt man in erster Linie an die Abschreibungen. Sie vermehren die jährlichen Ausgaben und vermindern den steuerbaren Reingewinn. Und da stellt sich gleich die Frage, ob gewisse Aufwendungen als Ausgaben, d. h. als vorweggenommene Abschreibungen, gelten dürfen, z. B. die Aufwendungen für Betriebsverbesserungen. Dazu bemerken Sachverständige: «Soviel wir feststellen konnten, werden Aufwendungen für Betriebsverbesserungen, sofern es sich nicht um bedeutende Neuanlagen handelt, in allen Kantonen mit Ausnahme Berns weitgehend den Gewinnungskosten gleichgestellt, mag auch dieses Vorgehen nicht immer restlos dem Buchstaben des Gesetzes entsprechen. Im Kt. Bern werden solche Aufwendungen als Anlagekosten dem Gewinn zugerechnet und besteuert. Da diese Kosten ganz beträchtliche Beträge erreichen können, führt dies im Vergleich zu andern Kantonen häufig zu einer sehr ins Gewicht fallenden tatsächlichen Mehrbelastung der bernischen Geschäftsinhaber und Erwerbsgesellschaften»[225]. «In der Schweiz lassen sich vornehmlich zwei Abschreibungssysteme unterscheiden», heisst es an gleicher Stelle. «Dem einen System gehören die Kantone mit weitgehend normierten, der jährlichen Wertverminderung entsprechenden Abschreibungen. Im Ausmass haben diese Kantone dem Grundsatze nach im grossen und ganzen die Abschreibungssätze für die eidgenössische Wehrsteuer übernommen. Praktisch gehen sie jedoch viel weiter, indem alle geschäftsmässig begründeten Abschreibungen gestattet sind. Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufgestellten Normalsätze (vom Buchwert zu berechnen) sind rechtlich nicht verbindlich; Behörden und Pflichtige können ihre Angemessenheit bestreiten. Doch bedarf es dafür des Nachweises besonderer Umstände[226]. Das zweite System verkörpert der Kanton Zürich, der praktisch ohne Rücksicht auf die jährliche Wertverminderung in der Regel beliebige Abschreibungen bis auf bestimmte Mindestwerte erlaubt. Einem bestimmten Geschäftsbetrieb dienende Immobilien dürfen bis auf 50%, Mobilien bis auf 20% der Erstellungskosten abgeschrieben werden.» Die Veranlagung im Kanton Zürich dürfte das Ideal sein: Häufige und gründliche Bücheruntersuchungen, dagegen weitherzige betriebswirtschaftlich orientierte Auslegung der Gewinnungskosten und Zulassung von Abschreibungen und Rückstellungen.

---

225 Kellenberger Eduard, Die Steuern und ihre Reform, Bern 1957, S. 208.
226 Die Eidgenössische Steuerverwaltung gibt Merkblätter über Abschreibungen heraus.

Nur Geschäftsbetriebe, nicht Privatleute, können Abschreibungen auf Vermögensobjekte beanspruchen. Diese Vorschrift bildet das Gegenstück zu derjenigen betreffend die Wertvermehrungen. «Abschreibungen und Rückstellungen müssen immer buchmässig ausgewiesen sein»[227]. Blumenstein sagt aber: «mangels einer entsprechenden Bestimmung im Gesetz ist jedoch dieses Erfordernis nicht zwingend, da die kaufmännische und daher verbuchte Abschreibung mit der steuerrechtlichen nicht übereinzustimmen braucht. Der Steuerpflichtige kann vielmehr die geschäftsmässige Begründetheit der von ihm vorgenommenen steuerrechtlichen Abschreibungen auch gestützt auf andere beweiskräftige Unterlagen dartun (vgl. BGE 62 I 149 ff.)»[228].

6. *Geschäftsverluste*

Unter die Geschäftsverluste eines geschäftlichen Betriebes fallen nach Perret[229] alle Vermögensverluste des Betriebes schlechthin, d. h. auch die Kapitalverluste, wie ja auch umgekehrt die Kapitalgewinne nach Art. 21 Abs. 1 Ziff. d steuerpflichtig sind im Wehrsteuerrecht. Voraussetzung ist stets, dass die Verluste ordnungsgemäss verbucht sind.

7. *Nichtabzugsfähige Aufwendungen*

Nicht abziehbar sind nach ausdrücklicher Vorschrift (Art. 23 Wehrsteuerbeschluss) die Aufwendungen für Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen und für Schuldentilgung, die allgemeine Wehrsteuer, sowie die Kosten des Unterhalts des Steuerpflichtigen und seiner Familie, mit Inbegriff der Wohnungsmiete.

Im Gegensatz zu dem für natürliche Personen geltenden Begriff des steuerbaren Einkommens gestattet Art. 49 WStB Abs. 2 den Abzug der in der Berechnungsperiode gezahlten Steuern vom Reingewinn der Kapitalgesellschaften. Damit soll offenbar ein gewisser Ausgleich für die in der Natur der Gesellschaftsbesteuerung gelegene Doppelbelastung des gewerblichen Gewinnes geschaffen bzw. eine Dreifachbelastung verhindert werden. Gezahlte Steuern sind ohne Rücksicht darauf abzugsfähig, ob es sich um direkte oder indirekte Steuern handelt und ob ihre Zahlung mit

227 Perret Ch., Kommentar zur eidg. Wehrsteuer 1955–58, Zürich 1955, S. 59.
228 Blumenstein E., System a. a. O., S. 169.
229 Vgl. Perret-Grossheintz, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer, Zürich 1955, S. 51.

dem Geschäftsbetrieb in organischem Zusammenhang steht oder nicht. In Betracht kommen nur die in der Berechnungsperiode bezahlten Steuern, nicht dagegen Rückstellungen für künftige Steuerzahlungen.

8. Einkommensteuer der Unselbständigerwerbenden

Die Besteuerung der Unselbständigen hat nicht wie in Deutschland zu einer selbständigen Lohnsteuer geführt. Die Lohnempfänger werden auf Grund der Vorschriften in der eidgenössischen Wehrsteuer und der kantonalen Steuergesetze für natürliche Personen veranlagt. Die Einschätzung der unselbständig Erwerbenden, also der Löhne und Gehälter ist leicht und einfach. Die unselbständig Erwerbenden werden dank der eidgenössischen Wehrsteuer in sämtlichen Kantonen fast durchwegs auf Grund von Lohnausweisen veranlagt. Hier bestehen hinsichtlich Genauigkeit und Einheit der Veranlagung kaum nennenswerte Unterschiede.

9. Einkommensteuer bei juristischen Personen

In der Schweiz kennt man im Gegensatz zu Deutschland kein Körperschaftssteuergesetz. Erwägungen steuerpolitischer und wirtschaftlicher Natur[231] haben die meisten Steuergesetzgeber dazu geführt, die Besteuerung derjenigen juristischen Personen, deren wirtschaftliche Struktur ausgesprochen kapitalistisch ist (vor allem Aktiengesellschaften, aber auch Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbsgenossenschaften und wirtschaftliche Vereine) an Stelle von Vermögen und Einkommen andere Steuerobjekte zugrunde zu legen.

Die modernen Steuergesetze unterwerfen die hier in Frage stehenden juristischen Personen der sogenannten Kapital- und Ertragssteuer. An die Stelle des Vermögens tritt das Kapital (Grundkapital bzw. Stammkapital zuzüglich ausgewiesene Reserven); dabei bleiben die effektiv vorhandenen Vermögenswerte ausser Betracht. An die Stelle des Einkommens tritt der Reinertrag, welcher derart mit dem investierten Eigenkapital in Beziehung gesetzt wird, dass die Steuer von so vielen (oder in den meisten Fällen von halb so vielen) Prozenten des Reinertrages erhoben wird, als

---

231 Vgl. zur ganzen Frage: Blumenstein E., Steuerrecht a. a. O., S. 188 ff. und System a. a. O., S. 94 ff.

dieser Prozente des Kapitals ausmacht[232]. Dadurch gestaltet sich diese Spezialsteuer zur Ertragsintensitätssteuer.

Steuerobjekt bildet die Intensität der Eigenkapitalverwendung. Da die moderne schweizerische Steuergesetzgebung als Steuerobjekt der juristischen Personen an Stelle des Einkommens die Intensität der Eigenkapitalverwendung wählt, sei hier noch kurz auf die Besonderheiten der Ertragsbemessung hingewiesen.

Ausgangspunkt für den steuerlichen Ertrag bildet stets der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung. Dies setzt voraus, dass die zu besteuernde juristische Person eine den Vorschriften des OR entsprechende Buchhaltung führt. Die Gewinn- und Verlustrechnung weist das Geschäftsresultat einer bestimmten Betriebsperiode aus, mit Einschluss eines allfälligen Saldos der vorangegangenen Betriebsperiode. Da das Steuerrecht ausschliesslich den Reinertrag der in Frage kommenden Bemessungsperiode zur Steuer heranziehen will, muss der Saldo (Gewinn oder Verlust) der vorangegangenen Bemessungsperiode ausgeschieden werden[233].

Das durch die Buchhaltung ausgewiesene Geschäftsresultat enthält sowohl das durch geschäftliche Tätigkeit «erarbeitete» Einkommen (Erwerbseinkommen), als auch das Ertragseinkommen, das aus dem eigenen Vermögen fliesst,als auch allfällig erzieltes Zuwachsgewinneinkommen. Der vom Steuerpflichtigen durch seine Buchhaltung selbst festgestellte Reinertrag erfährt nun, um zum steuerrechtlich massgebenden Reinertrag zu werden, bestimmte Korrekturen, indem kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift bestimmte Posten hinzu, wieder andere abgerechnet werden. Allgemein schreiben die Steuergesetze vor, dass folgende Posten zum buchmässig ausgewiesenen Reinertrag hinzugerechnet werden müssen.

Es sind die vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Dekkung geschäftsmässig begründeter Unkosten (Gewinnungskosten) verwendet werden, und die nicht geschäftsmässig begründeten, also überhöhten Abschreibungen. Zum Abzug als Gewinnungskosten lassen die Steuergesetze im allgemeinen zu: Zuwendungen an verselbständigte Wohlfahrtsfonds und gelegentlich auch andere, für gemeinnützige Zwecke verwendete Gelder; einzelne Steuergesetze erwähnen ausserdem ausdrücklich als abzugsberechtigt die Steuern.

Die Besteuerungsgrundlagen für die juristischen Personen in der Schweiz sind in der nachstehenden schematischen Darstellung wiedergegeben.

---

232 Vgl. z. B. WStB Art. 57; StG Bern Art. 66.
233 Vgl. z. B. WStB Art. 49 Abs. 1 b und 1 c; StG Bern Art. 64 lit. b.

Schematische Darstellung der Besteuerungsgrundlagen bei juristischen Personen[234]

Eidgenössische Wehrsteuer

AG., Kdt.-AG., G.m.b.H.	Steuern vom Reingewinn je nach Ertragsintensität.
Genossenschaft	Proportionale Steuer vom Reinertrag
Holdinggesellschaft Beteiligungsgesellschaft	Steuern vom Reingewinn nach ermässigten Steuersätzen.
Vereine und Stiftungen	Progressive Steuer vom Einkommen, wie natürliche Personen.
Übrige juristische Personen	Keine Wehrsteuer vom Einkommen.

Kanton Zürich

AG., Kdt.-AG., G.m.b.H.	Steuer vom Reinertrag nach Ertragsintensität.
Holding	Keine Steuer.
Genossenschaften, Vereine, Stiftungen, übrige jur. Pers.	Proportionale Steuer vom Reinertrag.

Gemeinden

Sie besteuern die juristischen Personen wie die Kantone. Dazu kommen noch:

Grundstückgewinnsteuer:	Obligatorische Steuer der politischen Gemeinden mit progressiven Ansätzen.
Liegenschaftssteuer: (Grundsteuer)	Fakultative Steuer der politischen Gemeinden mit proportionalen Ansätzen.

234 Vgl. Die Steuern der Schweiz, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Basel.

10. *Die Einkommensteuersätze*

Arbeitseinkommen unselbständig Erwerbender und selbständig Erwerbender wird nach dem gleichen Steuertarif besteuert[235]. Die Steuersätze sollen an dem Beispiel des Kantons Bern gezeigt werden. Im Kanton Bern gibt es einen Einkommensteuertarif oder Einheitssatz der bei einem zu versteuernden Einkommen von Fr. 100.– mit 2 % beginnt und in 61 Stufen bis zum Höchstsatz von 5 % bei einem Einkommen von Fr. 85 000 und mehr ansteigt[236]. Multipliziert man den Einheitssatz mit der im Kanton Bern sogenannten «Steueranlage» (Hebesatz), seit Jahren 2,1[237], so erhält man den massgebenden Steuersatz und damit ergibt sich die kantonale Steuerbelastung. Die Gemeinden besteuern wie der Kanton. Die 493 Gemeinden des Kantons Bern haben aber für die Einkommensteuer wiederum eine eigene «Steueranlage», die sich zwischen 0,2 und 4,8 bewegt (Stadt Bern 2,168)[237].

Für den Steuerzahler kommt noch als dritte Einkommensteuer diejenige des Bundes, d. h. die eidgenössische Wehrsteuer hinzu. Sie setzt erheblich später ein und steigt bei starker Progression bis auf nicht ganz 10 %. Der Beginn der Steuerpflicht wird ab 1. 1. 1959 bei natürlichen Personen von heute 4 000 Fr. für Ledige und 5 000 für Verheiratete auf 6 000 Fr. bzw. 7 500 Fr. heraufgesetzt. Ebenfalls auf den 1. 1. 1959 wird ein neuer einheitlicher Tarif vom Einkommen der natürlichen Personen mit Entlastungen für sämtliche Einkommenskategorien gegenüber heute ausgearbeitet.

Wie gross ist nun die Gesamtbelastung in der Stadt Bern für natürliche Personen durch alle drei Einkommensteuern, die eidgenössische Wehrsteuer, kantonale und kommunale?

Bei 5 000 Fr. 190.40 Fr. oder 3,8 %, bei 10 000 Fr. 815.15 Fr. oder 8,1 %, bei 20 000 Fr. 2 758 Fr. oder 13,7 % und bei 100 000 Fr. 28 378.25 oder 28,4 %[238].

Als Vergleich diene folgende Aufstellung[239]

	20 000	100 000	200 000
Bern	13,7 %	28,4 %	29 %
Zürich	12,0 %	28,9 %	30,1 %
Basel	10,4 %	27,2 %	27,6 %
St. Gallen	8,4 %	27,1 %	28,3 %
Stans	7,2 %	20,2 %	20,6 %

235 Vgl. Higy Camille, Das schweiz. Steuersystem, Zürich 1947, S. 68.
236 Art. 46 des bern. Steuergesetzes v. J. 1944 mit Änderungen v. 13. 5. 1956.
237 Vgl. Kellenberger E., a. a. O., S. 288.
238 Steuerbelastung in der Schweiz, 1957, in: Statistische Quellenwerke der Schweiz H. 299, S. 10 bis 15.
239 Steuerbelastung in der Schweiz, a. a. O., S. 10 ff.

Diese kleine Aufstellung zeigt uns, dass die Besteuerung des Einkommens in den einzelnen Kantonen sehr unterschiedlich ist. Diese Unterschiede können bei der Standortfrage sehr ins Gewicht fallen. So kann der betriebswirtschaftlich günstigste Standort infolge der Berücksichtigung des Steuermasses, volkswirtschaftlich sehr ungünstig liegen.

11. Die Wertzuwachssteuer

a) Allgemein

Worum es geht, darüber besteht keine Meinungsverschiedenheit, nämlich, wie ein hervorragender schweizerischer Steuerrechtler sagte, um die Besteuerung eines «Wertzuwachses, den ein dem Steuerpflichtigen gehörendes Vermögensstück durch äussere Ereignisse und Zustände, namentlich durch spezielle wirtschaftliche Verhältnisse und Konjunkturen erfährt» [240].

Mit den gleichen Überlegungen und Argumenten wie wir es in Deutschland gesehen haben, haben sich die Steuerrechtler der Besteuerung der Wertzuwachsgewinne angenommen. Dies geschieht im schweizerischen Steuerrecht auf einfache Art und Weise, nämlich indem man den realisierten Wertzuwachs als zusätzliches Einkommen des betreffenden Jahres betrachtet und den entsprechenden Sätzen der (progressiven) Einkommensteuer unterstellt, oder indem man ihm als Zuwachsgewinneinkommen eine Sondereinkommensteuer, eben die Wertzuwachssteuer, auf Liegenschaften oder Grundstückgewinnsteuer, auferlegt.

Im Kanton Bern, Basel-Stadt, Graubünden ist der gesamte realisierte Gewinn auf Vermögensobjekten einer besonderen Wertzuwachssteuer unterworfen. Wie wir im späteren Abschnitt noch sehen, kennen die Kantone Zürich, Luzern, Freiburg, St. Gallen, Basel-Land, Tessin, Waadt eine besondere Grundstückgewinnsteuer. In den andern Kantonen wird auf die Vermögensgewinne keine besondere Steuer erhoben, sondern sie werden einfach allgemein zum Einkommen gezählt.

Bei der eidgenössischen Wehrsteuer werden die realisierten Kapitalgewinne wie auch die Wertvermehrungen auf Sachen und Rechten nur bei den buchführungspflichtigen Geschäftsbetrieben als Einkommen betrachtet. Im Gegensatz zu den Kapitalgewinnen, die grundsätzlich auch

240 Felix, Die Besteuerung von Kapital- und Liquidationsgewinnen nach zürcherischem Recht, in: Zentralblatt 35, S. 433.

dann steuerbar sind, wenn sie in der Buchhaltung nicht ausgewiesen werden sollten, treten die nicht realisierten Mehrwerte erst mit dem Ausweis durch die Buchhaltung steuerrechtlich in Erscheinung[241].

b) Kapitalgewinnsteuer

Jedes Vermögensstück kann Gegenstand eines Kapitalgewinnes werden. Wertpapiere, Gewinne durch Veräusserung (wie Verkauf, Tausch) von Wertpapieren jeder Art, einschliesslich Bezugsrechten auf Geschäftsanteile wie Aktien, Genussscheine, Genossenschaftsanteile usw., insbesondere Gewinne durch Verkauf, Tausch usw. von Bezugsrechten, Guthaben und anderen beweglichen Vermögenswerten[242].

Zum Ertrag gehört eine derartige Vermögensvermehrung deshalb nicht, weil sie nicht aus der Substanz des Vermögens, sondern aus äusseren Umständen resultiert und weil sie erst bei Veräusserung des Vermögensstücks realisiert werden kann.

Zum Erwerbseinkommen kann sie nicht gerechnet werden, weil zu ihrer Erzielung eine wirtschaftliche Betätigung des Individuums entweder nicht erforderlich oder doch wenigstens nicht kausal ist. Daher hat man es früher auch nicht mit der Einkommensteuer, sondern mit einer besonderen Verkehrssteuer (Wertzuwachssteuer) erfasst, wie es heute noch in den Kantonen Bern, Basel-Stadt und Graubünden geschieht.

Wenn man in den neueren Steuergesetzen den Zuwachsgewinn steuerlich zum Einkommen zählt, so bedingt doch die mangelnde Periodizität eine besondere Behandlung. Entweder wird der Zuwachsgewinn steuerlich nur unter besonderen Voraussetzungen besteuert[243], oder es wird namentlich für den Liegenschaftsgewinn eine gesonderte steuerliche Erfassung mit eigenem Veranlagungsverfahren vorgesehen. Die Realisierung des Gewinnes erfolgt durch Ausscheidung des im Werte gestiegenen Vermögensgegenstandes aus dem Vermögen des Pflichtigen. Diese Überlegungen führen dazu, eine blosse Werterhöhung an sich noch nicht als Einkommen zu erfassen, da die Möglichkeit vorliegt, dass die Werterhöhung wieder verschwindet, ohne dass sie dem Steuerpflichtigen zugute kam[244].

Im Kanton Bern z. B. wird das Jahrestotal sämtlicher vom Steuerpflichtigen erzielten Kapitalgewinne, vermindert um die im Bemessungsjahr und im vorangegangenen Jahr erlittenen Kapitalverluste besteuert.

---

241 Vgl. Perret Ch., a. a. O., S. 53.
242 Vgl. Dienstanleitung z. zürcherischen Steuergesetz, Ziff. 127.
243 Siehe z. B. WStB 21 Abs. 1 lit. d; StG des Kantons Schwyz § 18 Z. 5 N. 8.
244 Vgl. Blumenstein E., Steuerrecht a. a. O., S. 185.

«Die Vermögensgewinnsteuer wird erhoben auf wirklich erzielten Grundstückgewinnen und Kapitalgewinnen auf Wertpapieren sowie auf Lotteriegewinnen», heisst es, leicht abgeändert, im Art. 77 im neuen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern 1956. «Die Gesamtbelastung der Vermögensgewinne im Kanton Bern betrug bis dahin zwischen 15 und 50% und galt als hoch[245].

c) Grundstückgewinnsteuer

Sie knüpft äusserlich an die Tatsache der Veräusserung einer Liegenschaft an. Ihr Objekt bildet aber nicht die Handänderung, sondern der dabei erzielte Gewinn, d. h. der Wertüberschuss der bei der Veräusserung bezogenen Vorteile über die für Erwerb und Wertvermehrung gemachten Aufwendungen hinaus. Es handelt sich um die Besteuerung eines Einkommensbestandteiles[246]. «Es kommt jedoch nicht jede Art des Eigentumswechsels in Frage, sondern nur der Verkauf, nicht der Erbgang, die Enteignung, die Güterzusammenlegung und ähnliche Vorgänge»[247].

Wie steht es nun um den Verkaufserlös, den Veräusserungspreis? Ihn festzustellen, sollte nicht schwer fallen, so glaubt man auf den ersten Anhieb hin. «Es lässt sich aber nicht leugnen, dass eine weitverbreitete Neigung vorhanden ist, den wahren Verkaufspreis zu verheimlichen.» «Unter der Hand- oder besser unter dem Tischabmachungen zwischen Käufer und Verkäufer sind seit Jahren gang und gäbe»[248]. Noch schwieriger als die Ermittlung des Verkaufspreises gestaltet sich oft die Ermittlung des Anschaffungs- (Anlage)wertes, besonders bei alten Liegenschaften. Schliesslich wenn es gelungen ist, einen gewissen Wertzuwachs zu errechnen, stellt sich, wohl nicht für den Fiskus, aber für den Betriebswirtschafter die Frage, ob dieser Gewinn auch wirklich und nicht nur auf dem Papier vorhanden ist. Bedenken wir nur das Verhältnis von Wertsteigerung und Lohnsteigerung und die Kosten der Lebenshaltung. So kommt es, dass eine Wertsteigerung bei Licht betrachtet in Nichts zerrinnt. Anderseits darf man auch nicht ausser Betracht lassen, dass gewöhnlich seit Jahr und Tag eine grundpfändlich sichergestellte Schuld auf den Objekten ist und der Kaufkraftgewinn auf Kosten des Gläubigers und nicht der Liegenschaft geht. So sollte im Grunde genommen an den

245 Vgl. Kellenberger, a. a. O., S. 341.
246 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 101.
247 Kellenberger, a. a. O., S. 338.
248 Kellenberger, a. a. O., S. 339.

geschädigten Gläubiger und nicht an die Allgemeinheit der Gewinn geleitet werden. Dazu kommt, dass auch in dieser Beziehung die Verhältnisse nicht sehr einfach liegen, weil in der Zwischenzeit vielfach Abzahlungen und Vergrösserungen auf dem Schuldbetrage stattfanden.

Wie dem auch sei, jedenfalls versteht man es, dass unter den zahlreichen Kantonen und Gemeinden, in denen eine Grundstückgewinnsteuer in dieser oder jener Form besteht, nur ein einziger Kanton zu finden ist, der den Kaufkraftschwankungen des Wertzuwachses Rechnung trägt, nämlich Graubünden (Steuergesetz aus dem Jahre 1945), auch wundert uns nicht, wenn die Steuersätze im allgemeinen mässig sind. Der bündnerische Steuertarif z. B. umfasst Steuersätze von 3—10%, die nach der relativen Höhe des Gewinnes abgestuft sind und sich bei langfristigem Besitz bis auf die Hälfte, nämlich bei zehnjähriger Eigentumsdauer, ermässigen. Das neue, seit 1952 geltende zürcherische Gesetz beschränkt sich darauf, den maximalen Steuersatz von 25% festzulegen und die Höhe des Gewinnes und die Besitzesdauer als Progressionsfaktoren zu bezeichnen, während es die Ausgestaltung des Steuertarifes der Vollzugsverordnung überlässt[249]. Diese besonderen Grundstückgewinnsteuern kennen die Kantone Zürich, Luzern, Freiburg, St. Gallen, Basel-Land, Tessin und Waadt[250]. Im Kanton Waadt und Tessin wird die Steuer für den Kanton, im Kanton Zürich, Luzern und Freiburg für die Gemeinde und in St. Gallen für den Kanton und die Gemeinde erhoben und beim Kanton Basel-Land hat nebst dem Kanton und der Gemeinde auch die Kirchgemeinde einen Steueranteil.

12. Die Stellung der Einkommensteuer in der Schweiz

In den schweizerischen Statistiken sind die Einnahmen aus der Vermögenssteuer und der Einkommensteuer nicht getrennt aufgeführt. Einzig bei der eidgenössischen Wehrsteuer sind die Erträge aus der Vermögens- und der Einkommensbelastung getrennt. Bei der Behandlung der Einkommensteuer haben wir gesehen, dass gerade durch die Wehrsteuer des Bundes veranlasst, die meisten Kantone die allgemeine Einkommensteuer mit ergänzender Vermögenssteuer einführten. So darf man sicher in Anlehnung an die eidgenössische Wehrsteuer die Erträge aus der Einkommen- und Vermögenssteuer im Verhältnis von rund 83 : 17 aufteilen[251].

---

249 Vgl. Kellenberger, a. a. O., S. 340 ff.

250 Stand April 1957.

251 Die Verhältniszahl wurde auf Grund der Angaben über die Eidg. Wehr-

Die Steuerbelastung durch die Vermögens- und Einkommensteuer war[252]:

	Einkommen- u. Vermögens-steuer	Vermögens-steuer 17 Teile	Einkommen-steuer 83 Teile
	Mill. Fr.	Mill. Fr.	Mill. Fr.
1954	2 204,6	374,8	1 829,8
1955	2 068,9	351,7	1 717,2
1956	2 406,6	409,1	1 997,4
1957[253]	2 272,9	386,4	1 886,6

Somit macht die Einkommensteuer in den Jahren

1954	rd. 48 %
1955	rd. 45 %
1956	rd. 47 %
1957	rd. 45 %

des Gesamtsteueraufkommens aus, das heisst also, die Einkommensteuer ist nicht nur eine unter vielen, sondern «die» Steuer in der Schweiz.

III. DIE BESTEUERUNG DES VERMÖGENS

1. *Die Vermögensteuer*

a) Geschichtliches

Geschichtlich betrachtet, war in der Schweiz zuerst die einmalige Vermögensabgabe da und erst hernach die sich wiederholende Vermögenssteuer. In den ersten Jahrhunderten nach der Gründung Berns (1191) wurden für die Dienste des Staates, z. B. der Gerichte, Gebühren bezahlt. Daneben gab es Einkünfte aus Bussen. Im weiteren wurden Brücken- und Wegzölle erhoben.

---

steuer VII. Periode in: Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 285, errechnet, S. 9.

252 Statistisches Jahrbuch der Schweiz, 1957, S. 444.

253 Von den Kantonen und Gemeinden liegen nur vorläufige Ergebnisse vor.

Der Zehnte stand kirchlichen und weltlichen Gewalten zu und war nur von den Bauern zu leisten. Genügten diese Einkünfte nicht – und das kam nach kostspieligen und verlustreichen Feldzügen vor – so wurden die Bürger der Stadt von Fall zu Fall mit einer proportionalen Vermögensabgabe belastet und zwar auf Grund einer Selbsteinschätzung. Mit dem Anwachsen des Staatsbedarfs entwickelte sich in der Schweiz aus der einmaligen und gelegentlich wiederholten Vermögensabgabe eine alljährliche, eine laufende Steuer nach heutigen Begriffen. Die Vermögenssteuer blieb in den kantonalen Steuersystemen (der Bund erhebt ja erst seit 1940 durch die Wehrsteuer Vermögenssteuern und Einkommenssteuern) bis in die letzten Jahrzehnte die vorherrschende Form der Besteuerung in der Schweiz. Bis zum Jahre 1936 gab es noch, als einziges Überbleibsel aus alter Zeit, im Kanton Schwyz die blosse Vermögenssteuer[254].

Gegen Ende des 1. Weltkrieges wurde auch in der Schweiz unter dem Eindruck ausländischer Vorbilder der Gedanke einer einmaligen Vermögensabgabe von bürgerlicher Seite befürwortet.

Die Vermögensabgabe wurde im zweiten Weltkrieg gleichzeitig mit der Warenumsatzsteuer und dem Wehropfer durch den bundesrätlichen Beschluss vom 19. 7. 1940 über eine einmalige Vermögensabgabe eingeführt. Es handelte sich um eine bescheidene einmalige Abgabe, die eher einer zeitlich befristeten Steuer glich. Der Abgabepflichtige sollte nicht gezwungen werden, das Vermögen selbst, die Substanz, anzugreifen, vielmehr war man der Meinung, dass es möglich sein werde, die Abgabe aus dem laufenden Ertrag zu leisten. Zu diesem Zweck gestattete man die Bezahlung in drei Jahresraten.

Der Bundesrat hatte die Absicht, das Wehropfer, wie diese Vermögensabgabe genannt wurde, nur einmal und zwar in den Jahren 1940–1942 zu erheben. Der Ertrag belief sich auf 617,5 Mill. Fr., wovon die Kantone 10% erhielten. Die Lasten des Krieges erforderten jedoch eine zweite Erhebung für die Jahre 1945–1947. Der Ertrag war 763,6 Mill. Fr., woran die Kantone wieder mit 10% beteiligt waren.

Fast gleichzeitig mit der Erhebung eines Wehropfers wurde die eidgenössische Wehrsteuer eingeführt (9. 12. 1940), die eine Kombination von Einkommen- und Vermögenssteuer ist. Den Einzug der Wehrsteuer hat der Bund den Kantonen übertragen. Von dem Aufkommen hatten die Kantone 70% dem Bunde abzuliefern (WStB Art. 136), der Rest wurde ihnen belassen. So wird seit dem Jahre 1940 vom Bund die eidgenössische Wehrsteuer und von den Kantonen die kantonale Vermögenssteuer als eine stetig wiederkehrende Vermögenssteuer erhoben.

---

254 Vgl. Kellenberger E., a. a. O., S. 285.

Der grösste Vorteil einer laufenden Vermögenssteuer ist, dass das steuerpflichtige Vermögen in der Regel seinem Bestande nach erhalten bleibt, was sowohl dem Bunde als den Kantonen und den Gemeinden zugute kommt. Andererseits wird die Vermögenssteuer von den Vermögensbesitzern verhältnismässig gerne bezahlt, auch scheint sie in den Augen der Besitzlosen als eine gerechte Belastung.

Die stetig wiederkehrenden Vermögenssteuern können entweder nach dem Ertrag des Vermögens oder seinem Bestande bemessen werden.

Ist eine allgemeine Einkommensteuer vorhanden, so ist darin, ausser dem Arbeitsertrag auch der Ertrag des Vermögens erfasst, die Vermögenssteuer nimmt dann den Charakter einer Ergänzungsteuer vom Vermögen an.

Der eidgenössische Wehrsteuerbeschluss bestimmt, dass für die Vermögensberechnung im allgemeinen der Verkehrswert massgeblich ist (Art. 30 WStB). Der Wert von Grundstücken wird unter billiger Berücksichtigung des Verkehrswertes und des Ertragswertes berechnet. Grundstücke im Sinne dieses Artikels sind Liegenschaften, die im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte sowie Bergwerke (Art. 655 ZGB Art. 31 WStB). Bei Waren ist der Betrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten oder, wenn der Marktwert geringer ist, der Marktwert massgeblich (Art. 33 WStB). Im weiteren stellen die Art. 34–36 Bewertungsvorschriften auf. Die Bewertung bei den kantonalen Vermögenssteuergesetzen ist mit Abweichungen in Kantonen gleich wie bei der eidgenössischen Wehrsteuer.

Besteuerungsgrundlage bei der Vermögensteuer

	Wehrsteuer
Natürliche Personen	Seit 1. 1. 1959 wird keine Ergänzungssteuer vom Vermögen mehr erhoben.
Juristische Personen	0,75 % des Kapitals und der Reserven.
	Kanton Zürich
Natürliche Personen	Progressive Steuer vom Reinvermögen.
Juristische Personen	
AG., Kdt.-AG., GmbH.	Proportionale Steuer auf das Kapital.
Holdinggesellschaft	Ermässigte proportionale Steuer auf das Kapital.
Genossenschaften, Vereine, Stiftungen, übrige jur. Pers.	Proportionale Steuer auf das Reinvermögen.

Gemeinden des Kantons Zürich

Besteuerung der natürlichen und juristischen Personen wie beim Kanton.

b) Die steuerrechtliche Erfassung des Vermögens in der Form der Gesamtvermögenssteuer und in derjenigen der partiellen Vermögenssteuer

b1) Die Gesamtvermögenssteuer

Bei der Gesamtvermögenssteuer oder der sogenannten allgemeinen Vermögenssteuer begnügt sich der Gesetzgeber regelmässig mit der Unterstellung alles beweglichen und unbeweglichen Vermögens unter die Steuerpflicht. Als Steuerobjekt kommt also das ganze Vermögen des Steuerpflichtigen in Betracht. Selten findet sich eine abschliessende Aufzählung der einzelnen Vermögensbestandteile. Sind sie trotzdem ausnahmsweise einzeln aufgezählt, so liegt ihre rechtliche Bedeutung darin, dass lediglich die aufgezählten Vermögensgegenstände zur Steuer herangezogen werden dürfen, während beim Fehlen einer Aufzählung die Bestimmung des steuerpflichtigen Vermögens Sache der Steuerbehörden ist.

«Obschon nun die allgemeine Vermögenssteuer ein einheitliches Steuersystem darstellt, kann man trotzdem innerhalb desselben zwei Gruppen unterscheiden. Neben das unter dem Begriff der allgemeinen Reinvermögenssteuer mit ergänzender Erwerbssteuer bekannte Steuersystem, tritt das System der allgemeinen Reineinkommenssteuer mit ergänzender allgemeiner Vermögenssteuer (das sogenannte Basler System).

Diese Unterscheidung beruht auf der verschiedenartigen steuerrechtlichen Bedeutung, welche den Steuerobjekten Vermögen und Einkommen beigemessen wird» [255].

aa) Bei der allgemeinen Reinvermögenssteuer mit ergänzender Erwerbssteuer erscheint die Vermögenssteuer als Hauptsteuer. Sie umfasst alle Vermögenssteuerobjekte des Steuerpflichtigen mit Einschluss des nicht der Erwerbssteuer unterstellbaren kapitalisierten Genusseinkommens, unter Zubilligung des allgemeinen und uneingeschränkten Schuldenabzuges [256]. «Da auf diese Weise alle Erträgnisse als Vermögen zur

---

255 Goetschel Jean, Der Schuldenabzug in der schweiz. Vermögenssteuer, Diss., Bern 1943.

256 Vgl. Archiv für schweiz. Abgaberecht 5, H. 8, S. 280.

Besteuerung gelangen, bleibt als einzige Einkommensbesteuerungsform die Erwerbssteuer übrig, die im Gegensatz zur allgemeinen Vermögenssteuer nur als Ergänzungssteuer wirkt»[257].

bb) Das sogenannte Basler System verwenden die neueren Gesetze. Ausgangspunkt dieses Systems ist die allgemeine Einkommensteuer. Die Vermögenssteuer wird nur als Ergänzungssteuer verwendet, mit der Aufgabe, vor allem das ertraglose Vermögen zur Besteuerung heranzuziehen. Dieses System ist als das modernste anzusprechen, da durch die gemeinsame Erfassung aller als Einkommenssteuerobjekte in Betracht fallenden Einkommensbestandteile unter gleichzeitiger Gewährung des Abzuges der für ihre Erzielung entstandenen Unkosten, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen zweifellos am besten Rechnung getragen wird[258].

b2) Die partielle Vermögenssteuer

Steuerobjekt bei der partiellen Vermögenssteuer bildet nicht das ganze Vermögen, sondern nur die im Gesetz genau bestimmten Vermögensobjekte. Der Gesetzgeber trifft eine abschliessende Auswahl unter den verschiedenen Vermögensobjekten. Eine etwaige extensive Interpretation der im Gesetz genannten Vermögenssteuergegenstände ist ausgeschlossen[259].

Auch die partielle Vermögenssteuer kann als Subjekt- oder Objektsteuer ausgebildet sein (bei Subjektsteuern wird auf die persönliche Leistungsfähigkeit Rücksicht genommen, während es bei der Objektsteuer einzig auf das Vorhandensein eines Steuerobjektes ankommt)[260]. In der Schweiz kennt man die partielle Vermögenssteuer mit einigen Ausnahmen nur als Objektsteuer und zwar oft neben einer Vermögenssteuer als Subjektsteuer, z. B. Grundstücke, die neben der Vermögenssteuer mit einer sogenannten Liegenschaftssteuer belastet werden. Nur die Kantone Genf und Basel-Land kennen in ihrem kantonalen Steuersystem eine Grund -oder Liegenschaftssteuer. Die Kantone Bern, Luzern, St. Gallen, Tessin sehen für ihre Gemeinden eine obligatorische Ligenschaftssteuer vor. Die Kantone Zürich, Freiburg, Basel-Stadt, Appenzell I.-Rh., Graubünden, Waadt, Neuenburg kennen die Liegenschaftssteuer nur fakultativ für ihre Gemeinden. Die 12 andern Kantone oder Halbkantone kennen keine solche Liegenschaftssteuer.

257 Goetschel Jean, a. a. O.
258 Vgl. dazu auch Goetschel Jean, a. a. O.
259 Vgl. Blumenstein Irene, Kommentar zu den bernischen Steuergesetzen, S. 8.
260 BGE 74 I 458.

b3) Die Anwendung der Systeme in den einzelnen Gemeinwesen

Eine Wiederholung erübrigt sich hier, da die Vermögenssteuer entweder den Charakter einer Hauptsteuer oder nur ergänzende Steuer ist und dies aus der Aufstellung bei der Einkommensteuer ersichtlich ist.

c) Spezialbehandlung von Aktiengesellschaften, Erwerbsgenossenschaften und ähnlichen wirtschaftlichen Vereinen

Die Aktiengesellschaften, Erwerbsgenossenschaften und ähnliche wirtschaftliche Vereine bieten der Besteuerung in rechtlicher und in technischer Hinsicht Schwierigkeiten[261].

Alle diese Personengesamtheiten mit juristischer Persönlichkeit können eigenes Vermögen besitzen, das vom Vermögen ihrer Mitglieder unabhängig ist.

Es gibt hier zwei Lösungsmöglichkeiten der steuerlichen Erfassung:

a) Das Vermögen wird in gleicher Weise besteuert wie bei den natürlichen Personen. Von dieser Möglichkeit machten denn auch einige Kantone Gebrauch[262].

b) Die neueren Steuergesetze sehen für die Aktiengesellschaften, Genossenschaften und wirtschaftlichen Vereine eine besondere Steuer, die sogenannte Kapitalsteuer vor. Mit Rücksicht darauf, dass das Vermögen der Gesellschaft oder Genossenschaft zum grössten Teil bei den Mitgliedern steuerlich erfasst wird, tritt hier an Stelle der Vermögenssteuer eine Kapitalsteuer[263]. Sie trifft das bei der Aktiengesellschaft oder Genossenschaft investierte Kapital, wie es in Grundkapital und Reserven seinen Ausdruck findet.

Als Grundkapital gilt bei der Aktiengesellschaft das Aktienkapital, bei Genossenschaften und wirtschaftlichen Vereinen das Einlagekapital und das Garantiekapital. Sehr weit geht z. B. der Kanton Tessin bei der Besteuerung der betreffenden Steuersubjekte, indem er sowohl das einbezahlte Kapital wie das Garantiekapital, 50% des nicht einbezahlten

---

261 Vgl. Blumenstein E., System, a.a. O., S. 188.
262 So z. B. der Kt. Graubünden, Riedi-Rechenberg, Bündner Steuern, Chur 1953, S. 19.
263 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 191.

Kapitals und die Reserven mit der Kapitalsteuer belastet[264]. Andere Kantone begnügen sich mit der Besteuerung des einbezahlten Kapitals und der Reserven[265], wie das bei der eidgenössischen Wehrsteuer der Fall ist[266].

d) Spezialbehandlung von Holdinggesellschaften

Die Holdinggesellschaft ist eine in der Schweiz meist nur in der Rechtsform der Aktiengesellschaft vorkommende Gesellschaft. Ihr Zweck besteht in der Beteiligung an anderen Unternehmungen. Ihr Reingewinn rührt daher aus den Erträgnissen von Tochterunternehmungen her[268]. «Unter Holdinggesellschaften sind, um eine steuerrechtlich brauchbare Definition zu geben, Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung), sowie Genossenschaften zu verstehen, deren Zweck hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an andern Unternehmen besteht» [269].

Diese Steuersubjekte werden in der Regel nach dem gleichen Steuersystem besteuert wie die übrigen juristischen Personen mit wirtschaftlichen Zwecken[270]. Nur wird gegenüber diesen Holdinggesellschaften verschiedentlich von einer Ertragsbesteuerung abgesehen und die Besteuerungsgrundlage für die Kapitalsteuer wesentlich tiefer angesetzt[271]. Die Steuerbegünstigung der Holdinggesellschaften wird juristisch damit begründet, dass das Beteiligungskapital, bzw. der daraus resultierende Gewinn, bereits durch die Tochterunternehmungen versteuert wird, weshalb bei einer Besteuerung der Muttergesellschaft eine wirtschaftliche Doppelbelastung stattfinden würde[272]. Alle Kantone mit Ausnahme von Appenzell I.-Rh. kennen zur Zeit derartige besondere Holdingsteuern[273].

---

264 Tessin, Decreto legislativo modificante il art. 49 della legge tributaria dell' 11 aprile 1950.
265 z. B. Schwyz Steuergesetz vom 23. Aug. 1946 § 38, Luzern Steuergesetz vom 27. Mai 1946 § 54.
266 Vgl. BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dez. 1940, Art. 48.
268 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., 285.
269 Brief aus der Schweiz, herausgegeben von J. Vontobel & Co., Zürich 14, Febr. 1958.
270 Vgl. Archiv f. schweiz. Abgaberecht 5, Heft 8, S. 281.
271 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 283.
272 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 285.
273 Vgl. z. B. Genf Art. 65; Luzern § 55; Obwalden Art. 43.

Der Kreis dieser speziellen Regelung wird bald weiter, bald enger gezogen. In einem Teil der Gesetze wird verlangt, dass der Zweck der betreffenden Holdinggesellschaften ausschliesslich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen bestehen müsse[274]. Nach anderen Gesetzen genügt es, wenn diese Beteiligung an Unternehmungen den hauptsächlichen oder sogar nur einen teilweisen Zweck der Gesellschaft bildet[274].

Die Steuervergünstigung selbst besteht entweder

a) in einer Reduktion des ordentlichen Steuerbetrages[275]

b) in der Anwendung eines reduzierten proportionalen Steuersatzes, verbunden mit Steuerfreiheit für den Ertrag[276].

c) in der Festsetzung der Steuern nach Ermessen der zuständigen Behörden[277].

d) Der Kanton Schwyz und Appenzell A.-Rh. schliesslich befreit die Holdinggesellschaften von der Vermögenssteuer, unterwirft dagegen diese Steuersubjekte einer besonderen Staatsgebühr (z. B. Schwyz $^1/_2\,^0/_{00}$ vom Kapital), die jährlich erhoben wird[278].

e) Der Schuldenabzug in der schweizerischen Vermögenssteuer

Bei der Gesamtvermögenssteuer wird zur Steuerbemessung auf das Reinvermögen (Nettovermögen), also der Schulden abgestellt[279]. Dies entspricht dem Gedanken einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Bei den particllen Vermögenssteuern gibt es zum Teil Ausnahmen vom Schuldenabzug. Es kommt darauf an, ob diese als Subjekt- oder Objektsteuer gedacht sind. «Einzig im ersten Fall wird ein partieller Schuldenabzug zugelassen»[279]. Da die partielle Vermögenssteuer in der Schweiz nur als Objektsteuer vorkommt, besteht hier kein Schuldenabzug.

---

274 Vgl. Goetschel J. E., a. a. O., S. 19.
275 Thurgau § 47; Schaffhausen Art. 50; Neuchâtel Art. 67; Solothurn § 52; Vaud Art. 59; Aargau § 4 AStG.
276 Genf Art. 65; Luzern Art. 55; Obwalden Art. 43; Basel-Land § 46; Basel-Stadt § 77; Bern Art. 71; Graubünden Art. 34; Zug § 41; Nidwalden § 35; Wallis Art. 41; Tessin Art. 50.
277 Freiburg, loi du 11 mai 1950, Art. 6.
278 Schwyz § 40; Appenzell A. Rh. Art. 48.

Im Fall des Schuldenabzuges soll der steuerpflichtige Betrag eines Vermögenskomplexes «um die Summe derjenigen Verbindlichkeiten vermindert werden, welcher einerseits mit jenem Vermögenskomplex in Beziehung steht (objektives Moment) und anderseits den Steuerpflichtigen persönlich belasten (subjektives Moment)»[279]. Für den wertmässigen Bestand wie für die abzugsberechtigten Schulden gilt die Momentbemessung, d. h. auf den Beginn der jeweiligen Steuerperiode und, bei einem späteren Eintritt des Steuersubjektes in die Steuerpflicht, auf diesen Zeitpunkt. Diese Momentbemessung birgt insofern eine gewisse Gefahr der Unbilligkeit in sich, indem das Vermögen im Verlauf der Steuerperiode Veränderungen erleiden kann[280].

f) Vermögenssteuersätze

Wie wir gesehen haben, liegt der Grund zur Erhebung einer Vermögenssteuer darin, dass der Vermögensbesitzer im allgemeinen mit grösserer Sicherheit und Nachhaltigkeit auf ein Einkommen rechnen kann als derjenige, der nur auf seine Arbeitskraft angewiesen ist, und dass er bei Wegfall eines Einkommens auf die Substanz zurückgreifen kann, ohne in Not zu geraten. Daraus ist auch die progressive Gestaltung der Steuersätze zu erklären.

So wird im Kanton Zürich die Vermögenssteuer für die ersten Fr. 500 000 mit einem Steuersatz von 1,5 ‰, für die weiteren 500 000 Fr. mit einem Steuersatz von 2 ‰ und für die Vermögensteile über 1 000 000 Fr. mit einem Steuersatz von 2,5 ‰ (§ 42 StG) erhoben.

Im Kanton St. Gallen sind die Vermögenssteuersätze etwas tiefer und betragen für die ersten 100 000 Fr. 1,5 ‰ und für das restliche reine Vermögen 2 ‰ (Art. 44).

Beim Kanton Bern wird der Höchstsatz bei 1 000 000 Fr. und mehr schon bei 1,5 ‰ erreicht (Art. 61).

Zu der kantonalen Vermögenssteuerbelastung kommt noch für juristische Personen 0,75% vom Kapital für die eidgenössische Wehrsteuer.

Wie bei der Einkommensteuer kennen die Kantone, Bezirke und Gemeinden Hebesätze von mehr als 100%, was die Steuersätze auf das Drei- bis Vierfache erhöhen kann.

---

279 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 153.
280 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 157.

So haben wir eine prozentuale Steuerbelastung des Vermögens und des Vermögensertrages (1) für natürliche Personen im Jahre 1957[281] wie folgt:

Staats- und Gemeindesteuer (2) eines Verheirateten ohne Kinder

Gemeinden	Staats- und Gemeindesteuer in % des Ertrages bei einem Vermögen von Fr. . .		
	20 000	300 000	5 000 000
Bern	8,3	24,3	41,3
St. Gallen	5,2	25,4	39,3
Zürich	7,4	17,0	40,5
Lausanne	—	26,3	52,4
Zug	10,1	18,3	36,0

(1) Mit einer Rendite von 3 %.
(2) Inbegriffen Abgabe an die grösste Kirchgemeinde.

Die juristischen Personen entrichten eine Kapitalsteuer. Die Kapitalsteuersätze kennen meistens keine Progression und werden, wie wir gesehen haben, vom steuerbaren Kapital erhoben. In Zürich beträgt die Kapitalsteuer z. B. 1,5 ‰ (§ 49).

Wie bei der Einkommensteuer haben wir unter den Kantonen und Gemeinden Steuerkonkurrenz. Was gerade bei einem kapitalintensiven Betrieb bei der Standortwahl eine wichtige Rolle spielen kann.

Die Vermögenssteuer bzw. Kapitalsteuer ist wie die Einkommensteuer nicht als Gewinnungskosten abzugsfähig.

g) Stellung der Vermögenssteuer im schweizerischen Steuersystem

Die Vermögenssteuer konnte sich in der Schweiz in einzelnen Kantonen bis in die zwanziger und dreissiger Jahre dieses Jahrhunderts als Hauptsteuer halten. Nicht wenig überraschen uns daher folgende Zahlen

	Aufkommen der Vermögenssteuer[282]	% des ges. Steuer-aufkommens
1954	374 780 640	9,92
1955	351 726 940	9,31
1956	409 116 560	9,65
1957	386 404 390	9,18

Die Vermögenssteuer musste also zu Gunsten einer allgemeinen Einkommenssteuer in den Hintergrund treten und ist auf rund 10 % des Gesamtsteueraufkommens hinuntergesunken.

281 Statistisches Jahrbuch der Schweiz, 1957, S. 449.
282 Errechnet auf Grund der Angaben, S. 124.

3. Kapitel

Vergleich und Kritik der einzelnen Steuern in Deutschland und der Schweiz

I. VERGLEICHENDE BEURTEILUNG DER WARENUMSATZSTEUER

1. Absolute Ergiebigkeit

In Bezug auf die Ergiebigkeit der Umsatzsteuer ist festzustellen, dass sie in den modernen Formen, in denen sie sich seit dem ersten Weltkrieg neu entwickelt hat, in hohem Masse den in sie gesetzten Erwartungen entsprochen hat. Doch weist sie einen sehr verschieden hohen Grad der Ertragsfähigkeit auf, je nach der Wirkungsbreite, auf welche sie angelegt ist, je nach der Höhe der Sätze mit denen sie die Transaktionen der Wirtschaft belastet, und je nach der Intensität des wirtschaftlichen Verkehrs, der zum Anlass der Besteuerung genommen wird.

Was im besonderen die Wirkungsbreite anbelangt, braucht es keiner langen Ausführungen, um darzutun, dass die Steuer fiskalisch umso wirksamer ist, je mehr es sich um eine allgemeine Umsatzsteuer im doppelten Sinne des Wortes handelt. Sie verdient diese Bezeichnung nur, wenn sie erstens grundsätzlich jeden Verkehrsakt, möge er Sachgüter oder Dienstleistungen betreffen, erfasst und damit den Aufwand und Verbrauch vollständig belastet, und zweitens, wenn sie sämtliche Produktions- und Handelsstufen einbezieht, das heisst, aus dem Strom der Güter und Dienstleistungen an jedem Punkte schöpft, an welchem Angebot und Nachfrage sich begegnen und zum Ausgleich kommen.

Ein charakteristisches Beispiel dafür bietet die deutsche allgemeine Umsatzsteuer, die als umfassende Aufwand- und Verbrauchssteuer die Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen besteuert und damit neben der Grosszahl der Güter auch die Dienstleistungen erfasst. Selbst wenn auch diese deutsche allgemeine Umsatzsteuer gewisse Steuerbefreiungen kennt, ist sie doch von jeher eine Steuer von grösster Wirkungsbreite und entsprechend hohen Erträgen gewesen und bis heute geblieben[283].

283 Vgl. Keller Theo, Die Frage der Berechtigung einer Warenumsatzsteuer, Gutachten v. 9. 9. 1956, Basel 1956, S. 2.

Ein Vergleich der Warenumsatzsteuer der Schweiz mit derjenigen Deutschlands führt zum Ergebnis, dass sie rein fiskalisch, das heisst hinsichtlich der erzielten Bruttoerträge keineswegs dem Ideal einer Umsatzsteuer entspricht. Sie ist weder im einen noch im andern Sinne eine allgemeine Umsatzsteuer. Sie ist es nicht, weil sie grundsätzlich von den mehr oder minder zahlreichen möglichen Umsätzen, die den Weg eines Gutes, angefangen vom Rohstoff bis zur Stufe seiner höchsten Veredlung und bis zur Inbesitznahme seitens des Konsumenten markieren, grundsätzlich nur eine Phase belastet. Sie war es ferner deshalb nie, weil schon im ersten Umsatzsteuerbeschluss vom Jahre 1941 eine Freiliste eingeführt wurde, die nach der Abschaffung des ermässigten Steuersatzes mit der Volksabstimmung vom 11. Mai 1958 noch beträchtlich erweitert wurde. Es spricht eindrücklich für die hohe fiskalische Ergiebigkeit der Umsatzbesteuerung, wenn selbst diese beschränkte Einphasensteuer der Schweiz jährlich rund 600 Mill. Fr. abwirft[284].

Ein Vergleich des Umsatzsteuerertrages der Schweiz und Deutschlands, bezogen auf das Nettosozialprodukt zu Marktpreisen, ergibt folgendes Bild:

Land	Umsatzsteuer	Nettosozialprodukt zu Marktpreisen	Umsatzsteuer in % des Nettosozialprod.
Deutschland, 1956 in Mill. DM	12 276,1 (1)	175 795 (2)	6,9
Schweiz, 1956 in Mill. Fr.	549,9 (3)	27 020 (4)	2,03

(1) Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1958, S. 374.
(2) Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1958, S. 477.
(3) Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1957, S. 427.
(4) Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1957, S. 347.

Dieser Zahlenvergleich lässt darauf schliessen, dasss die Warenumsatzsteuer der Schweiz in der gegenwärtigen Gestalt sowohl in bezug auf ihre Wirkungsbreite wie hinsichtlich der Steuersätze von der Grenze des Erreichbaren weit entfernt ist und trotzdem wurde durch die Abstimmung vom 11. 5. 1958 die Abschaffung der ermässigten Steuersätze beschlossen, die einen «Steuerausfall von 53 Mill. Fr. ergeben wird»[285]. So wird die Umsatzsteuer, ausgedrückt in Prozenten des Nettosozialprodukts, noch ziemlich absinken.

284 Vgl. Keller Theo, a. a. O., S. 6.
285 Neue Zürcher Nachrichten vom 10. 2. 1958.

2. *Relative Einträglichkeit*

Gut ausgestaltete Umsatzsteuer von ausreichender Breitenwirkung weist als zweite fiskalisch bedeutsame Eigenschaft einen hohen Wirtschaftlichkeitsgrad auf. Die Kosten der Mittelbeschaffung sind bei ihr in der Regel beträchtlich kleiner als bei den sogenannten direkten Steuern, aber auch als bei der Verbrauchsbesteuerung in der Form der Grenzzölle. Kleinjohann schätzt «die Verwaltungskosten der deutschen Umsatzsteuer in ihrer gegenwärtigen Form auf 0,5 %, höchstens 0,8 % ihres Bruttoaufkommens»[286]. Sie stellt sich günstiger als die Umsatzsteuer der Schweiz, deren Verwaltungskosten auf 1 % des Bruttoertrages beziffert wird[287]. Nicht übersehen darf man dabei, dass damit nur die «Fiskalwirtschaftlichkeit», das heisst der Aufwand erfasst ist, der den Bundeshaushalt belastet, nicht aber die «Volkswirtschaflichkeit». Hier liegt der Vorteil sicher bei der schweizerischen Umsatzsteuer, da sie nur bei einer Wirtschaftsstufe erhoben wird und daher nur wenige Steuerpflichtige kennt.

3. *Konstanz der Erträge*

Schmölders hat auf Grund der Erfahrungen in Deutschland die Umsatzsteuer als «krisenfeste, gegen Schwankungen des Geldwertes weitgehend unempfindliche und faktisch kaum jemals gänzlich versiegende Einnahmequelle für den öffentlichen Haushalt»[288] bezeichnet.

Auch die Warenumsatzsteuer der Schweiz hat sich bisher gegenüber den allerdings nicht sehr starken Konjunkturschwankungen seit ihrer Einführung als widerstandsfähig erwiesen. Von 1948 auf 1949 ging infolge des damaligen Konjunkturrückganges der Ertrag von 462 auf 435 Mill. Fr. oder um rund 5,8 % zurück, womit bis auf eine halbe Mill. Fr. das Ergebnis des Hochkonjunkturjahres 1947 (435,6 Mill. Fr.) erhalten blieb[289].

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die schweizerische Umsatzsteuer noch lange nicht beim Optimum angelangt ist und dass sie bei grösserem Finanzbedarf sehr anpassungsfähig ist. In Deutschland wird dieser Ausbau der Umsatzsteuer schwierig sein. Kleinjohann meint, ein Normalsatz für Deutschland wäre 2 %[290], er beträgt nunmehr aber 4 %.

286 Kleinjohann K., a. a. O., S. 21.
287 Keller Theo, a. a. O., S. 9.
288 Schmölders G., Die Umsatzsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., II Band, S. 570.
289 Vgl. Keller Theo, a. a. O., S. 11.
290 Vgl. Kleinjohann K., a. a. O., S. 73.

Schon hier lassen sich einige Rückschlüsse auf die Steuersysteme in Deutschland und der Schweiz ziehen. Die Verlagerung des Schwergewichts auf die Umsatzsteuer pflegt überall da einzutreten, wo der Fiskus auf eine höhere Gewinnbesteuerung nicht zurückgreifen kann oder will, weil entweder die Grenze erreicht ist[291] oder weil mit einer ausgleichenden Mitwirkung der Steuerzahler an der Gewinnermittlung und Steuerveranlagung nicht zu rechnen ist.

4. Nachteile einer Bruttoallphasenumsatzsteuer gegenüber einer Kleinhandelsvorumsatzsteuer

«Die weitgehenden Verästelungen von Produktion und Handel auf der einen Seite, sowie die Differenzierung der Steuersätze und die besondere Ausgestaltung des Tarifs auf der anderen Seite, machen eine Bruttoallphasensteuer besonders dann, wenn ihre Sätze hoch sind, mehr und mehr zu einem blindlings einsetzenden Zugriff auf die volkswirtschaftliche Wertschaffung»[292]. Nicht nur die Anzahl der Kombinationen der Wirtschaftsstufen beeinflussen die Höhe der umsatzsteuerlichen Belastung, sondern auch durch die Rohstoffwahl, den Materialanteil, die Produktionsstufe auf der das Erzeugnis verkauft wird, die Spanne zwischen Herstellungskosten und Verkaufspreis, die Produktionsverfahren und nicht zuletzt durch die juristische Auslegung gewisser Transaktionen wird die steuerliche Belastungshöhe beeinflusst. Es ist daher möglich, dass genau wie ein Gut auf technisch verschiedene Weise erstellt werden kann, technisch gleiche Güter umsatzsteuerlich verschieden behandelt, d. h. belastet werden. Dies kann natürlich zu grossen Preisschwankungen und dies wiederum zu Wettbewerbsverzerrungen und Strukturverschiebungen, die besonders bei hohen Sätzen ungeachtet eines marktwirtschaftlichen Kräftespiels, jede Beziehung dieses Besteuerungsprinzips zu einer freien oder sozialen Marktwirtschaft vermissen lassen[293].

Dieser Nachteil fällt bei der schweizerischen Umsatzsteuer dahin, da alle Produkte, ganz egal wie sie hergestellt wurden, nur einmal besteuert werden. Es sei hier nur noch ganz kurz darauf hingewiesen, dass diese

---

291 Kleinjohann K., a. a. O., S. 109 sagt: «Sicher ist die Einkommenbesteuerung überspannt.»
292 Kleinjohann K., a. a. O., S. 67.
293 Vgl. Kleinjohann K., a. a. O., S. 68.

von einer kumulativen Allphasensteuer ausgehenden, wettbewerbsverfälschenden Tendenzen nicht nur den innerdeutschen Güter- und Leistungsaustausch gefährden, sondern auch in entscheidendem Masse in die internationalen Handelsbeziehungen greifen.

Betriebspolitisch ist die Kumulativwirkung der Bruttoumsatzsteuer mitbestimmend für die Übernahme von Wirtschaftsfunktionen bzw. die Ausschaltung von Wirtschaftsinstitutionen. So können z. B. Lagerfunktionen, Transportfunktion, auf Grund einer hohen umsätzsteuerlichen Belastung wieder in den direkten betrieblichen Aufgabenbereich einbezogen werden, indem Lagerhäuser errichtet und Transportmittel angeschafft werden. Eine ähnliche Problematik ergibt sich aus der durch die Bruttoallphasensteuer geförderten Zusammenfassung von Produktionsstufen. Fusion, Organschaft, Unternehmereinheit werden dadurch, dass die Steuerbeträge der fortgefallenen selbständigen Stufen eingespart werden können, steuerlich begünstigt. Steuerliche Erwägungen genügen natürlich nicht, es müssen auch wirtschaftliche mitspielen. «Die Besteuerung von Umsätzen innerhalb einer Organschaft, d. h. zwischen einer finanziell, weisungs- und organisationsmässig abhängigen Tochtergesellschaft und der Muttergesellschaft, sowie die Zusatzbesteuerung mehrstufiger Betriebe sind Massnahmen, die dieser konzentrationsfördernden Eigenschaft der Bruttoallphasensteuer entgegenwirken sollen»[294]. «Hier setzt aber die Frage ein, wo, d. h. auf welche Wirtschaftsstufe die Zusatzbesteuerung vorgenommen werden soll und welche Wirtschaftszweige schutzbedürftig sind. Es müsste bei der Herstellung jeder Ware der Punkt bestimmt werden, in dem die Besteuerung einzusetzen hätte, es wäre also eine umfassende Liste aufzustellen. Bei der Mannigfaltigkeit der deutschen Wirtschaft kann ein solches Verfahren nicht zu einer erschöpfenden und gerechten Regelung führen. Das haben frühere Versuche bestätigt, und auch die jetzige Zusatzsteuer kann nicht als befriedigende Lösung angesehen werden»[295].

Je niedriger der Normalsatz einer Bruttoallphasenbesteuerung ist, umso weniger machen sich ihre aus der Kumulativwirkung ergebenden Nachteile bemerkbar und ein um so grösseres Gewicht ist ihren Vorteilen einzuräumen. «Viele der Erwägungen über die wirtschaftliche Wirkung der Umsatzsteuer sind überhaupt nur bedeutungsvoll, wenn die Umsatzsteuer einen verhältnismässig hohen Satz aufweist. Nicht möglich ist freilich, anzugeben, bei welcher Zahlengrösse des Steuersatzes die Nachteile

294 Kleinjohann K., a. a. O., S. 71.
295 Zierold-Pritsch, Die Umsatzsteuersysteme, Ein Beitrag zur Umsatzsteuerreform, Bonn 1952, S. 12/13.

hervortreten und wo die Grenze für die relative Bedeutungslosigkeit, für den wirtschaftlichen Wirkungsgrad der Steuer liegt»[296].

II. VERGLEICHENDE BEURTEILUNG DER ERTRAGSSTEUERN

1. Unterschied zwischen der Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und Spezialbesteuerung der juristischen Personen

In subjektiver Hinsicht ist für die Einkommensteuer Deutschlands charakteristisch und als Gegensatz zur Einkommensteuer von Bund und Kanton hervorzuheben, dass sie grundsätzlich ausschliesslich natürliche Personen betrifft.

Der § 1 des deutschen Einkommensteuergesetzes, welcher die Steuerpflicht umschreibt, unterscheidet eine unbeschränkte und beschränkte Einkommensteuerpflicht. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht trifft natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Beschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt, wohl aber inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.

Objekt der deutschen Einkommensteuer ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus sieben in § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz bezeichneten Einkunftsarten. Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.

Da die Zugehörigkeit eines geldwerten Zuflusses zu einer der sieben in § 2 EStG aufgezählten Einkunftsarten Voraussetzung der Erfassung mit der Einkommensteuer bildet, handelt es sich bei dieser rein formal nicht um eine allgemeine (Gesamt) Einkommensteuer, wie sie der Bund in der Wehrsteuer und in der Folge die grosse Mehrzahl der Kantone kennen. Eine Prüfung der Umschreibung der Einkunftsarten führt aber zu dem Schluss, dass praktisch doch nur ganz vereinzelte Erscheinungen, die unter einem allgemeinen Einkommensbegriff subsumiert werden können, der Besteuerung entgehen, so dass in ihrem Objekt die deutsche Einkom-

296 Popitz-Kloss-Grabower, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz in der Fassung v. 8. 5. 1926 nebst Erg.-Bd., 3. Aufl., Berlin 1928, S. 51.

mensteuer der schweizerischen allgemeinen Einkommensteuer weitgehend entspricht. In Bezug auf die Einkommensbemessung bestimmt § 2 Abs. 4 EStG, als steuerbare Einkünfte hätten zu gelten bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn im Sinne von §§ 4–7 e, bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmässige Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmässig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung auszuweisen ist, wobei einzelne steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften beobachtet werden müssen (§ 5 EStG).

Die Körperschaftssteuer ist im wesentlichen die Einkommensteuer der juristischen Personen. Ihre Besonderheiten gegenüber der Einkommensteuer beruhen namentlich darin, dass sie grundsätzlich nicht wie diese progressiv, sondern proportional ausgestaltet ist. (51 % für nicht ausgeschüttete Gewinne und 15 % für ausgeschüttete Gewinne.) Die Körperschaftssteuer darf also nicht mit der das schweizerische Recht beherrschenden Spezialbesteuerung der Kapitalgesellschaften verwechselt werden, welche ausschliesslich für Kapitalgesellschaften gilt, und als Objekt sowohl Gewinn wie Eigenkapital, d. h. die an Stelle von Einkommen und Vermögen tretenden Steuerobjekte erfasst und zudem als Ertragsintensitätssteuer eine von der Einkommensteuer grundsätzlich abweichende Ausgestaltung erfahren hat[297]. In Deutschland erfüllt die Einkommensteuer und die Körperschaftssteuer als eine Steuer unter vielen eine ganz andere Funktion wie etwa in der Schweiz, in der sie noch weithin den Charakter der einzigen Steuer trägt. Die Einkommensteuer (einschliesslich Köperschaftssteuer und Lohnsteuer) allein erbringt denn auch im Vielsteuerstaat der Bundesrepublik im Jahre 1957 am gesamten Steueraufkommen von Bund, Ländern und Gemeinden nur 31.3 %, während sie in der Schweiz rund 45 % erbringt. Es kann daher sehr leicht Anlass zu Missdeutungen sein, wenn man im Rahmen des internationalen Steuerbelastungsvergleichs, aus Gegenüberstellungen der Einkommensteuertarife im Verhältnis zum Ausland weitreichende Schlüsse zieht. Daher möchte ich noch die Gewerbesteuer unter die Lupe nehmen, um dann die Ertragssteuern Deutschlands mit derjenigen der Schweiz zu betrachten.

---

297 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 118 ff., 180 ff. und 206.

2. Die Gewerbesteuer

Ursprünglich waren die Befürworter einer allgemeinen Einkommensteuer in Deutschland der Ansicht, man müsste alle Steuern, die das Einkommen als Grundlage haben, abschaffen, damit die Einkommensteuer «nicht bloss eine sogenannte Ergänzungssteuer» werde[298]. Man konnte sich aber in Deutschland nicht dazu entschliessen, bei der Einführung der Einkommensteuer die Gewerbesteuer abzuschaffen. Es wurde die Begründung angegeben, «es sei mehr als zweifelhaft, ob es überhaupt möglich sein werde, bei Veranlagung der Einkommensteuer das Einkommen aus dem Gewerbebetrieb mit solcher Schärfe zu erfassen, dass es im Verhältnis zu anderen, offener daliegenden Einkommensquellen, ganz entsprechend zur Steuer herangezogen werden könne»[299]. Der Grundbetrag der Gewerbesteuer beträgt in Deutschland 5 % vom Ertrag, vervielfacht mit dem Hebesatz von durchschnittlich 240—300 %.

Bei keiner Steuer in Deutschland ist der Ertrag in den letzten Jahren so gewachsen, wie bei der Gewerbesteuer. Er betrug seit dem Jahre 1953 das über Dreifache gegenüber dem des Jahres 1949 und ist, trotz seiner Höhe von jährlich über 3 Milliarden DM, in ständigem Steigen begriffen[300]. Die Gewerbesteuer ist, wie Barth sagt, «zu Unrecht das finanzielle Rückgrat der Gemeinden in dem grossen Umfang, wie das heute der Fall ist. Ihr Aufkommen muss gesenkt werden und der Finanzbedarf der Gemeinden auf breitere und leistungsfähigere Schultern gelegt werden, wenn nicht schwerer Schaden eintreten soll»[301].

Art. 31 lit. c. der schweizerischen Bundesverfassung verbietet den Kantonen eine Besteuerung der Gewerbebetriebe in einer den Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit beeinträchtigenden Weise[302]. In Doktrin und Praxis wird dieser Grundsatz dahin ausgelegt, dass die Auferlegung besonderer Gewerbesteuern nicht ausschliesst, auch wenn der Inhaber solcher Betriebe stärker belastet wird als andere Steuerpflichtige, dass aber die Steuerbelastung nicht derart sein darf, dass sie — gewollt oder ungewollt — prohibitiven Charakter annimmt, d. h. den Bestand und die Ausübung des Betriebes in Frage stellt, sei es, indem sie die Realisierung

---

298 Siehe Vorwort zu: Das Englische Einkommensteuergesetz vom 22. 6. 1842, herausgeg. von Fr. Ar. v. L., München 1853, S. III, zit. bei Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 70.

299 Stenographischer Bericht über die Verhandlungen der zweiten Kammer, Bd. 1, 1849, S. 572, zit. bei Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 70.

300 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 102.

301 Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 324.

302 Vgl. Barth K., a.a. O., Bd. II, 1, S. 324.

eines angemessenen Geschäftsgewinnes und damit auch die Ausübung des Gewerbebetriebes verunmöglicht oder doch wesentlich erschwert, sei es mit Rücksicht auf die Möglichkeit des freien Wettbewerbes. Wenn aber von einer Gewerbesteuer in der Schweiz gesprochen wird, so handelt es sich, mit Ausnahme des Kantons Genf, der eine fakultative Gewerbesteuer für die Gemeinden vorsieht, nie um eine Steuer, die auf Grund von Gewinn oder Vermögen erhoben wird wie in Deutschland. Sie weisen selbst selten die äussere Form einer eigentlichen Besteuerung bestimmter gewerblicher Betriebe auf, sondern werden meistens als Gemengsteuern erhoben. Dies geschieht in der Weise, dass bestimmte konzessions- oder bewilligungspflichtige Betriebe eine jährliche Patentabgabe zu entrichten haben, die in ihrer Höhe auch eine Steuer in sich schliesst[303].

3. Die Ertragssteuerbelastung des Gewerbes in Deutschland und in der Schweiz

Um einen Vergleich der Ertragssteuern der gewerblichen Unternehmung anstellen zu können, müssen wir sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in der Schweiz die Steuern, die auf den «Ertrag» aufbauen, zusammenfassen. Während es in Deutschland verschiedene Steuern (Einkommen-, Körperschafts-, Gewerbesteuer) sind, die den «Ertrag» als Steuerobjekt haben, ist es in der Schweiz nur die Einkommensteuer, die jedoch von zwei verschiedenen Gesetzgebungen (Bund und Kanton) geregelt wird. So hat die Schweiz 25 kantonale Einkommensteuergesetzgebungen und das Gesetz des Bundesbeschlusses über die Erhebung einer Wehrsteuer. Das einzelne Steuersubjekt wird also von der Gemeinde, vom Kanton und vom Bund besteuert. Die Höchstbelastung macht in der Schweiz[304]

bei natürlichen Personen	rd. 30 %
bei Aktiengesellschaften	rd. 40 %

Wie steht es nun mit der Höchstbelastung in Deutschland?

bei natürlichen Personen	rd. 69 %
bei Körperschaften, bei nicht ausgeschüttetem Gewinn .	rd. 63 %
bei ausgeschüttetem Gewinn	rd. 27 %

303 Vgl. Blumenstein E., System a. a. O., S. 118.
304 Vgl. Kellenberger E., a. a. O., S. 289.

Nicht zu vergessen ist, dass in Deutschland eine höhere Umsatzsteuerbelastung als in der Schweiz vorgeht. Ebenfalls kennt Deutschland, wie wir gesehen haben, einen umfassenderen Einkommensbegriff als die Schweiz.

Ein kurzer Blick auf diese zwei Darstellungen über die Höchstbelastung zeigt uns, dass der Ertrag in Deutschland beträchtlich höher besteuert wird als in der Schweiz. Dabei ist wohl zu beachten, dass diese Steuern nur 31 % (1957) des Gesamtsteueraufkommens in Deutschland ausmachen und 45 % (1957) in der Schweiz. Die Ertragssteuern nehmen also im schweizerischen Steuersystem, trotz der geringeren steuerlichen Belastung, einen grösseren Platz ein als in Deutschland. Barth sagt denn auch «Deutschland ist steuerpolitisch in einer Lage, die ein weiteres Anziehen der Steuerschraube oder selbst die Weigerung einer weiteren Lockerung auf die Dauer zu einer Minderung des Aufkommens führen muss, hat doch die Steuerlast einen solchen Umfang erreicht, dass sich der Staat mit seinem Steueranspruch mindestens an einer Grenze befindet, bei der die Substanzbesteuerung beginnt; vielfach dürfte er diese Grenze schon überschritten haben»[305]. «Im gegenwärtigen Deutschland sieht es so aus, als ob ein — sozusagen ungeschriebener — Satz gilt, der zum Inhalt hat, dass gewerbliche Gewinne jede Belastung ertragen und daher auf Aufbringung der öffentlichen Ausgaben vor allem bedacht werden könne. Diese Auffasusng zieht hinein bis in das Gesetz über den Lastenausgleich, welches das Betriebsvermögen weitaus am stärksten belastet»[306]. Barth zieht sogar den Vergleich mit der Zeit der Physiokraten, die die Einkünfte aus Grundbesitz als die allein produktiven und damit als am stärksten belastungsfähig ansah[306].

III. VERGLEICHENDE BEURTEILUNG DER VERMÖGENSSTEUER

Die Eigenart der Vermögensbesteuerung liegt bekanntlich darin, dass sie den Vermögensbesitz als solchen zur Grundlage der Besteuerung macht, dass sie also auf das tatsächliche Vorhandensein und auf die Höhe

---

305 Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 231.
306 Barth K., a. a. O., Bd. II, 1, S. 1.

eines Vermögensertrages grundsätzlich keine Rücksicht nimmt, mit Ausnahme einiger Kantone und bei juristischen Personen wie bei der Behandlung der Vermögenssteuer in der Schweiz dargestellt wurde. Als Methode einer steuerlichen Vorbelastung des fundierten Einkommens erweist sie sich sowohl in Deutschland wie in der Schweiz wegen des Fehlens einer unmittelbaren Differenzierung gegenüber der Einkommensteuer als unterlegen. Sie passt sich ja grundsätzlich nicht an die Höhe der Vermögenserträge an, die je nach der Art der Kapitalanlage ausserordentlich weit auseinandergehen.

Aus diesem Sachverhalt ergibt sich eindeutig die Folgerung, dass eine laufende Vermögenssteuer nur mit mässigen Sätzen erhoben werden kann. Andernfalls werden die Ungleichmässigkeiten der Belastung des tatsächlichen Einkommens unerträglich, und es ergibt sich die dringende Gefahr einer Wegsteuerung der Vermögenssubstanz, wenn die Erträge ganz fehlen oder doch hinter dem geforderten Steuerbetrage, einschliesslich der auch von dem Vermögenseinkommen bereits erhobenen Einkommensteuer zurückbleiben. Man wird deshalb überall dort, wo die Vermögenssteuer als Ergänzungssteuer neben einer allgemeinen Einkommensteuer steht, mit verhältnismässig geringen Steuersätzen zu rechnen haben. So betrug der Steuersatz der Vermögensteuer der deutschen Einzelstaaten in der Zeit vor 1914 im Durchschnitt 0,5‰ (so z. B. in Preussen, wo nur die physischen Personen besteuert wurden). In der Reichsvermögenssteuer war die Belastung schon auf 0,5 % gestiegen und auf juristische Personen ausgedehnt. Seit der Währungsreform betrug er im Gebiet der Bundesrepublik 0,75 % des Vermögens und wurde durch § 226 Ziff. 6 des Lastenausgleichsgesetzes v. 14. 8. 1952 sowohl für natürliche wie für juristische Personen auf 1 % erhöht, also praktisch auf das 20fache des im Jahre 1893 in Preussen beschlossenen Tarifs. Allerdings ist dieser Satz bei Unternehmern, die lastenausgleichspflichtig sind, für das Vermögen, das die nach § 31 LAG festzusetzende Vermögensabgabeschuld nicht übersteigt, auf 0,75 % ermässigt.

Eine Eigentümlichkeit der deutschen Vermögenssteuer, die sich ebenfalls aus ihrem grundsätzlichen Charakter als ergänzende Besteuerung des Besitzeinkommens ergab, liegt ferner in dem Verzicht auf eine progressive Gestaltung des Tarifs.

Im Gegensatz dazu kennen die meisten schweizerischen Kantone, und bis zum 1. 1. 1959 die eidg. Wehrsteuer, eine Progression. So hat z. B. die Vermögenssteuer des Kantons Bern 16 Stufen von 0,5 % bis 1,5 %. Dabei ist nicht zu vergessen, dass der Kanton, Bezirk und die Gemeinde noch «Steueranlagen» haben. So kommt die Vermögenssteuer im Kanton Schwyz, der nach § 44 eine Einheit von 1‰ kennt, auf 6‰ und zwar

der Kanton und Bezirk mit einer «Steueranlage von $2^1/_4$ und die Gemeinde, z. B. Arth, mit einer «Steueranlage» von $3^3/_4$. Dazu kam bis zum 1. 1. 1959 noch 3,5 ‰ des Vermögens der natürlichen Personen für die eidg. Wehrsteuer. Bei den juristischen Personen gelten die gleichen Steuersätze wie bei den natürlichen Personen beim Kanton, Bezirk und den Gemeinden, nur bildet das Kapital[307] das Steuerobjekt für die Vermögenssteuer, dazu kommt, auch nach dem 1. 1. 1959, 0,75 % des einbezahlten Grundkapitals plus Reserven.

Diese Betrachtung zeigt uns, dass die effektive Vermögenssteuer sowohl in Deutschland wie in der Schweiz ungefähr gleich ist, zumal die schweizerischen Kantone auch bei der Vermögenssteuer in Steuerkonkurrenz stehen. Da aber in Deutschland für Gewerbesteuerpflichtige 2 ‰ vom Kapital mit einem Durchschnittshebesatz von 275 % dazukommt, ist das deutsche gewerbliche Kapital doch beträchtlich mehr belastet als in der Schweiz. Während das Vermögen der juristischen Person bisher in der Schweiz nicht mehr belastet war als dasjenige der natürlichen Person, wird es ab 1. 1. 1959 auch mehr belastet, da für die natürlichen Personen auf diesen Zeitpunkt die Vermögensabgabe der eidg. Wehrsteuer abgeschafft wird und sie mit 0,75 % für juristische Personen bestehen bleibt.

IV. VERGLEICHENDE BEURTEILUNG DER BESTEUERUNG DER HOLDINGGESELLSCHAFTEN

Die Schweiz ist nicht soweit gegangen wie Deutschland mit der Schaffung des sogenannten Schachtelprivilegs, wonach bei einer mindestens 25 %igen Beteiligung von einer Besteuerung abgesehen wird. Im wirtschaftlichen Effekt wird jedoch in der Schweiz das gleiche erzielt, wobei die Privilegien sogar noch weiter gehen, indem der Bund die Vergünstigungen schon bei einer Beteiligung von 20 % gewährt und einzelne Kantone überhaupt keine diesbezüglichen Anforderungen stellen. Was dann noch für die Versteuerung übrig bleibt, sind in vielen Kantonen nur noch Kapitalsteuern in der Grössenordnung von 0,5 bis 1,5 Promille des Reinvermögens.

---

307 Wie wir bei der Behandlung der Vermögensteuer gesehen haben.

Der Kanton Zürich gewährt das Holdingprivileg für Kanton und Gemeinde, wenn mindestens 50% der Einnahmen aus Beteiligungen stammen. Einnahmen aus Zinsen und Lizenzgebühren werden wie vom Bund normal besteuert, es sei denn, die Steuerbehörden gewähren das Holdingprivileg auch hiefür, wenn die Einnahmen aus Beteiligungen mehr als 50% ausmachen und die Lizenzeinnahmen aus dem Ausland stammen.

Die Kapitalsteuer für die Holdinggesellschaft im Kanton Zürich beträgt 0,6‰ des steuerbaren Kapitals. Zusammen mit der Gemeinde Zürich beträgt sie ca. 1,5‰ (1956 1,45‰). Im Kanton Bern liegen die Sätze ähnlich, im Kanton Aargau z. B. bedeutend höher[308].

308 Briefe aus der Schweiz, herausgegeben von J. Vontobel & Co., Zürich, 14. Februar 1958.

Die Besteuerung ist auf die Selbstangabe des Steuerpflichtigen angewiesen. Vom Steuerpflichtigen wird ein Mass von Einsicht und Ehrlichkeit verlangt, das vollends bei den heutigen hohen Steuersätzen als aussergewöhnlich erscheinen muss. Nebst Strafen und Bussen, die sowohl in Deutschland wie in der Schweiz bekannt sind, besteht in der Schweiz sowohl für die Bundessteuern (Wehrsteuer) als für die Kantonssteuern die Auskunftspflicht, indem die Bücher, Urkunden und sonstigen Belege sowie die Einreichung von Bescheinigungen und Aufstellungen verlangt werden[309]. In Deutschland kommt eine etwas massivere Form der Prüfung zur Anwendung und zwar in der Form der Buch- und Betriebsprüfung, die es erlaubt, die Unterlagen des Steuerpflichtigen für die von ihm abgegebene Steuererklärung an Ort und Stelle nachzuprüfen und die zugleich die Gelegenheit gibt, Material für die Kontrolle anderer Steuerpflichtiger zu sammeln. Dazu tritt ergänzend die laufende Überwachung der Steuerpflichtigen. Sie baut sich in erster Linie auf den Erklärungen des Steuerpflichtigen für andere Steuern auf, bei denen unrichtige oder unvollständige Angaben jeweils unter Strafandrohung stehen. In der Schweiz wäre eine razziamässige steuerliche Buch- und Betriebsprüfung völlig undenkbar, da es das Bewusstsein der persönlichen Freiheit, das im ganzen Schweizervolk tief eingewurzelt ist, zu stark verletzen würde. Hingegen werden die Steuerpflichtigen auch in der Schweiz überwacht, indem Erklärungen des Steuerpflichtigen auch für andere Steuern herangezogen werden und Strafandrohungen auf falschen Steuerdeklarationen stehen, das wichtigste Mittel ist aber sicher die Auskunftspflicht.

Die Höhe der steuerlichen Last wird in der Schweiz wie in Deutschland oft kritisiert und meistens von denjenigen, die im gleichen Atemzug wieder viel vom Staate möchten. In der Schweiz haben die Steuern jenes Plus, dass das Volk selbst über die Steuergesetze abstimmt, und so gilt letztlich das Sprichwort: «Wie man sich bettet, so liegt man!»

309 S. dazu Art. 89 WStB, § 55 des StG. des Kt. Schwyz, Art. 136 des StG. des Kantons Bern.

LITERATURVERZEICHNIS

ALBRECHT/SCHARRER	Der Reingewinn der Unternehmung im Bundessteuerrecht, Zürich 1945.
AMSTUTZ	Zur Einführung der eidgenössischen Warenumsatzsteuer in: Archiv 10, S. 161 ff.
AUFERMANN E.	Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1951.
–	Gewerbebetrieb, Betrieblicher Gewinn in: Die Aktuelle 1949, S. 338.
BACHOFNER FRITZ	Der Gewinnbegriff im Steuerrecht, Diss., Zürich 1942.
BARTH K.	Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. I, Stuttgart 1953, Bd. II, 1, Stuttgart 1955.
–	Rückwirkende Steuererhöhung allein auf Anweisung der Finanzbehörden, Stuttgart 1952.
–	Die Jahresbilanz der Unternehmung, Wesen und Gestalt, Stuttgart 1950.
BAUCKNER	Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, München 1921.
BECKER E.	Fragen des geltenden Steuerrechts, in: Kölner Industriehefte Nr. 16, 1930.
–	Der Begriff des Einkommens in: Steuer und Wirtschaft 1935.
BECKER G.	Einkommen, Steuertabelle 1956, Stuttgart.
BERTSCHINGER	Der Begriff des Einkommens und des Ertrages im Krisenabgaberecht, Diss., Zürich 1942.
BLUMENSTEIN E.	Zur neuen Umschreibung des umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauchs, in: Archiv 12, S. 257 ff.
–	Schweizerisches Steuerrecht, 2 Bände, Tübingen 1926.
–	System des Steuerrechts, Zürich 1951.
–	Grundriss des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 1951.
BLUMENSTEIN IRENE	Die bernische Liegenschaftsgewinnsteuer, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 5.
–	Juristische Gesichtspunkte einer künftigen Bundessteuergesetzgebung in: Archiv Bd. 16.

BLUMENSTEIN IRENE	Der Aufbau des schweizerischen Steuerrechts in: Archiv 1947/48.
–	Das deutsche Steuersystem in Gegenüberstellung zum Steuersystem des Bundes und der Kantone in: Archiv Bd. 23.
–	Die Besteuerung der Erwerbsunternehmungen im Bundessteuerrecht in: Archiv Bd. 24.
BLÜMICH-BOYENS	Gewerbesteuergesetz, Kom., Berlin/Frankfurt 1953.
BLÜMICH-KLEIN-STEINBRING	Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz, 3. Aufl., Berlin 1956.
BLÜMICH-FALK	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 7. Aufl., Berlin 1955.
BLÜMICH W.	Einkommensteuergesetz mit Durchführungsverordnung, 5. Aufl., Berlin 1943.
BOSSHARDT OSKAR	Die neue zürcherische Einkommen- und Vermögensteuer, Zürich 1952.
BRÜCK J.	Die Körperschaftssteuer als Kostenfaktor, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Köln 1950.
BÜHLER OTHMAR	Bilanz und Steuer bei der Einkommens-, Gewerbe- und Vermögensbesteuerung unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätze, 5. Aufl., Berlin 1952.
BÜHLER OTTMAR	Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und die Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen, Handkommentar, München/Berlin 1956.
–	Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin/Frankfurt 1951.
BÜHLER-SCHERPF	Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 6. Aufl., Berlin/Frankfurt 1957.
BURCKHARDT	Komemntar der schweizerischen Bundesverfassung vom 29. 5. 1874, Bern 1905.
DIEHL KARL	Zur neuesten Entwicklung der Lehre von Einkommen und Ertrag, Schmollers Jahrbücher, Jg. 53 (1929) Bd. 2.
DIETZEL H.	Englische und preussische Steuerveranlagung in: Schriften des Vereins für Sozialpolitik, 157 Bd., 2. Teil, 1919.

DUVERGIER J. B.	Cellection Complète des lois, 2. Aufl., Paris 1834.
ECKHARDT W.	Ausblick auf 1955 – die Aussichten der Umsatzsteuerreform in: Umsatzsteuerrundschau 1955.
EGGENSCHWILER E.	Die Bundessteuern in der Rechtssprechung des Bundesgerichts, Sammlung von Auszügen aus Entscheidungen, Bern Cosmos 1947.
EGGER J. G.	Die Bilanz, Zürich 1955.
EISENHARDT H.	Die Kunst der Besteuerung, Berlin 1868.
ESSER-STURM	Die heutige Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft in: Heft 26 der Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern, Bonn 1952.
ESSER-STURM-SILCHER	Die heutige Steuerbelastung der deutschen Wirtschaft, 2. Aufl., Bonn 1953.
FELIX	Die Besteuerung von Kapital und Liquidationsgewinnen nach zürcherischem Recht, in: Zentralblatt 35.
FRIEDLI O.	Das Einphasenprinzip der schweizerischen Umsatzbesteuerung in: Archiv Bd. 25.
FRIEDLI, HAGENBACH, SEILER	Die Eidgenössische Warenumsatzsteuer, 3 Vorträge 1942.
FUISTING	Grundzüge der Steuerlehre, 4 Bände, Berlin 1902–1907.
FUISTING-STRUTZ	Die preussischen direkten Steuern, 8. Aufl., Berlin 1915.
GEMPERLI	Finanztheoretischer und Finanzpolitischer Einkommensbegriff, Diss., Freiburg 1923.
GOETSCHEL J. E.	Der Schuldenabzug in der schweizerischen Vermögenssteuer, Diss., Bern 1943.
GOETZINGER	Die Basler Steuergesetze, Basel 1939.
GABOWER R.	Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und Ausland, Berlin 1925.
GUEX WALTER	Der Begriff des Geschäfts- und Gewerbebetriebes im schweizerischen Steuerrecht im Hinblick auf die Vornahme steuerrechtlicher, tolerierter Abschreibungen, Diss., Zürich 1950.
GUHL HEINRICH	Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1953.

GUTERSOHN A.	Das Gewerbe in der freien Marktwirtschaft, Bd. 1, Das Wesen des Gewerbes und die Eigenart seiner Leistungen, Zürich/St. Gallen 1954.
GYGAX HANSRUDOLF	Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Bern 1946.
HAENECKE KARL	Die Steuergesetzgebung von Bund, Kanton und Gemeinden 1956 in: Archiv Bd. 24.
HAGENBACH P.	Eidgenössische Warenumsatzsteuer, Zürich 1940.
HARTMANN-BÖTTCHER	Gewerbesteuerrecht, Kommentar, Stuttgart 1954.
HEROLD H.	Kommentar zur eidgenössischen Warenumsatzsteuer, Basel 1941.
HIGY CAMILLE	Das schweizerische Steuersystem, Zürich 1947.
HORSTER ROBERT	Die Reform des deutschen Gemeindesteuersystems in Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeit NF H. 16.
HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Köln 1951.
JECHT HORST	Probleme der Einkommensteuerreform, Göttingen 1948.
KEHR PETER	Die Erhebung der Abgabe «Notopfer Berlin» nach dem Gesetz vom 4. 7. 1955 in: Deutsche Steuerzeitung.
KELLENBERGER E.	Die Steuern und ihre Reform, Bern 1957.
KELLER THEO	Die Frage der Berechtigung einer Warenumsatzsteuer, Gutachten vom 9. 9. 1956, in: Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen, Basel 1956.
v. KLEINJOHANN K.	Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer; Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten NF Heft 4, Berlin 1954.
KLÖSGES E.	Die Steuerlawine, Berlin 1953 in: Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten NF., Heft 1.
KOLBECK	Der Verlustvortrag in: Deutsche-Steuer-Zeitung 1958.
KRAUSE-KÄRSTEN	Die AfA-Tabellen und die Steuervereinfachung in: Deutsche-Steuer-Zeitung 1957.
KUBITZ WILFRIED	Die Steuern Europas, Berlin 1943.

KUEHNE WALTER	Das Lastenausgleichsgesetz v. 14. 8. 1952. Was fordert es? Was gewährt es? Stuttgart/Köln 1952.
KÜHN ROLF	Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1954.
LADEMANN FRITZ	Die Besteuerung des gewerblichen Gewinnes in: Schriftenreihe der Deutschen Europa-Akademie H. 15, 1952.
LAUFENBUGER H.	Die Einkommensbesteuerung in: Handbuch der Finanzwissenschaften, 2. Aufl., Bd. 2, 1955.
LENSKI EDGAR, PRIETZEL WALTER	Die Gewerbesteuer (ein Leitfaden) 1952.
LENSKI E.	Die Steuerreform in: Der Betrieb, 1954.
LITTMANN	Kommentar zur Einkommensteuer 1956.
LOOSE	Werbungskosten nach dem neuen Einkommensteuerrecht, Leipzig 1937.
MATHAR	Die Beziehungen zwischen dem Schmalenbachschen Gewinnbegriff, im steuerlichen Gewinnbegriff, Diss., Köln 1930.
MELLEROWICZ	Grundlagen betriebswirtschaftlicher Bewertungslehre, Berlin 1926.
MONTESQUIEU	Geist der Gesetze, übersetzt von A. Fortmann, Leipzig 1891.
NAWIASKY H.	Die Steuern der Schweiz, Basel, Verlag für Recht und Gesellschaft.
PERRET CH.	Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, Zürich 1951.
–	Handbuch des Krisenabgaberechts, Zürich 1936.
PETERS-HERRMANN	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, Köln 1951.
POPITZ J.	Umsatzsteuer, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., 8. Bd.
POPITZ-KLOSS-GRABOWER	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 8. 5. 1926, 3. Aufl., Berlin 1928.
PRIESE JOHANNES	Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Künzelsau 1955.
RINGWALD	Der Verlustbegriff im Steuerrecht in: Zentralbl. 41.
ROECKLING H.	Die Organtheorie im System der kumulativen Umsatzsteuer, Berlin 1957, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten NF, H. 14.

v. SCHANZ G.	Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze in Finanzarchiv 12. Jg., 1896.
SCHMALENBACH	Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., Leipzig 1930.
–	Dynamische Bilanz, 10. Aufl., Bremen 1948.
SCHMÖLDERS	Die Umsatzsteuer in den wichtigen ausländischen Steuersystemen, Wirtschaftsdienst, Hamburg 1951, Heft 7.
–	Gutachten zur Frage des Abbaus der Einkommen-(Lohn-) und Körperschaftssteuer zugunsten einer Um- und Ausgestaltung der Umsatzsteuer, Köln 1953.
–	Die Umsatzsteuer der Schweiz, Sonderdruck.
–	Umbau des Steuersystems, Köln 1953.
–	Der internationale Vergleich der Steuerbelastung in: Archivo Finanzario, Padova 1951, Vol. II Sonderdruck.
SÖLCH-RINGLEB	Umsatzsteuergesetz, 6. Aufl., München/Berlin 1957.
v. STEIN LORENZ	Finanzwissenschaft, 3. Aufl., 1875.
VOGEL EMANUEL	Die direkten Steuern Frankreichs und ihre Reform in: Finanzarchiv, Jg. 31.
WECKERLE, DÜRSCHKE	Vermögensteuergesetz, 3. Aufl., München 1955.
WYSS	Der Einkommensbegriff im schweizerischen Steuerrecht, Diss., Bern 1937.
WUELLER P. H.	Concepts of taxable income in: Political science quarterly, Bd. 35 (1938).
ZIEROLD-PRITSCH	Die Umsatzsteuersysteme, Bonn 1952.

Statistische Werke

Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich.
Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland.
Statistisches Jahrbuch der Schweiz.
Statistische Quellenwerke der Schweiz.
International Financial Statistics.
Finanzen und Steuern im In- und Ausland, bearbeitet im Statistischen Reichsamt Berlin.

Die Steuerneuordnung ab 1955.
Steueränderung 1956.
Das Steueränderungsgesetz vom 26. Juli 1957.
Reform der Steuergesetze 1958.

Zeitschriften und periodische Erscheinungen

Archiv für schweizerisches Abgaberecht.
Bundesblatt der schweizerischen Eidgenossenschaft.
Bundesgesetzblätter.
Bundessteuerblatt seit 1. 1. 1951.
Deutsche Steuerzeitung, Teil A (Aufsätze) Teil B (Eildienst) ab 1947.
Deutsche Steuerrundschau, Hamburg, seit 1951.
Deutsches Steuerblatt.
Die Steuer, München, ab 1948.
Finanzrundschau, Köln, seit 1946.
Industrie und Steuer.
Reichssteuerblatt.
Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung.
Steuer und Wirtschaft, München, erneut ab 1947.
Steuerrevue.
Wirtschaft und Recht.
Wirtschaft und Statistik.

Lebenslauf

Als Sohn des SBB-Beamten Helmut Meier und der Nelly geb. Huber kam ich am 6. Mai 1933 in Brunnen, als Bürger von Nieder-Gösgen, Kanton Solothurn, Schweiz, zur Welt.

In Goldau besuchte ich acht Jahre lang die Primar- und Sekundarschule. Nach der Sekundarschule nahm ich in Neuchâtel an einem Jahreskurs in französischer Sprache teil. Anschliessend besuchte ich die Handelsschule in Schwyz, die ich mit der Reifeprüfung im Jahre 1953 abschloss.

Im Jahre 1953 begann ich das Studium an der Handelshochschule St. Gallen. Ich beendigte es im Herbst 1957 mit dem wirtschaftswissenschaftlichen Diplom, Richtung Industrie.

Im Wintersemester 1957/1958 immatrikulierte ich mich an der Universität Tübingen. Dort bestand ich am 15. 7. 1959 die mündliche Doktorprüfung.